Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

29. listopada 2015.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 13. stavak 1. – Postupanje kao s osobama koje nisu porezni obveznici – Pojam ‚subjekt javnog prava' – Dioničko društvo zaduženo za pružanje usluga u području planiranja i upravljanja zdravstvenom službom Autonomne regije Azori – Utvrđenje načina pružanja tih usluga, uključujući njihovo naknađivanje, u programskim ugovorima koji su sklopljeni između tog društva i te regije"

U predmetu C-174/14,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Supremo Tribunal Administrativo (Vrhovni upravni sud, Portugal), odlukom od 12. ožujka 2014., koju je Sud zaprimio 9. travnja 2014., u postupku,

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

protiv

Fazenda Pública,

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: L. Bay Larsen, predsjednik trećeg vijeća, u svojstvu vršitelja dužnosti predsjednika četvrtog vijeća, J. Malenovský i M. Safjan, A. Prechal (izvjestiteljica) i K. Jürimäe, suci,

nezavisni odvjetnik: N. Jääskinen,

tajnik: M. Ferreira, glavna administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 19. ožujka 2015.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

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

— za portugalsku vladu, L. Inez Fernandes i R. Campos Laires, u svojstvu agenata,

— za vladu Ujedinjene Kraljevine, L. Christie, u svojstvu agenta, uz asistenciju P. Mantle, *barrister*,

— za Europsku komisiju, P. Guerra e Andrade i L. Lozano Palacios, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 25. lipnja 2015.,

* Jezik postupka: portugalski

donosi slijedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 1. stavka 9. Direktive Europskog parlamenta i Vijeća 2004/18/EZ od 31. ožujka 2004. o usklađivanju postupaka za sklapanje ugovora o javnim radovima, ugovora o javnoj nabavi robe te ugovora o javnim uslugama (SL L 134, str. 114.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 6., svezak 1., str. 156.), i članka 13. stavka 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA (u daljnjem tekstu: Saudaçor) i Fazende Pública (Državna riznica), povodom nalaganja navedenom društvu plaćanja poreza na dodanu vrijednost (PDV) za njegove aktivnosti planiranja i upravljanja zdravstvenim uslugama Autonomne regije Azori (u daljnjem tekstu: ARA).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Direktivom 2006/112 stavljeno je izvan snage i zamijenjeno, počevši od 1. siječnja 2007., postojeće zakonodavstvo Zajednice u području PDV-a, osobito Šesta Direktiva Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnosi na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvenu osnovicu za razrezivanje (SL L 145, str. 1., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva).

4 Sukladno prvoj i trećoj uvodnoj izjavi Direktive 2006/112, preoblikovanje direktive bilo je potrebno kako bi se osigurao jasan i racionalan prikaz primjenjivih odredaba u preinačenoj strukturi i formulaciji, a da pritom ne dođe do značajnih promjena u postojećem zakonodavstvu.

5 U članku 2. stavku 1. točki (c) Direktive 2006/112 određeno je:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

[…]

(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav.“

6 Sukladno članku 9. stavku 1. te direktive:

„‚Porezni obveznik’ znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se ‚gospodarskom aktivnošću’. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.“

7 U članku 13. navedene direktive predviđeno je:

„1. Državne, regionalne i lokalne vlasti i ostali subjekti javnog prava ne smatraju se poreznim obveznicima u pogledu aktivnosti ili transakcija u kojima sudjeluju kao javna tijela, čak i u slučaju gdje ubiru davanja, pristojbe, doprinose ili plaćanja vezano uz te aktivnosti ili transakcije.

Međutim, kad sudjeluju u takvim aktivnostima ili transakcijama smatraju se poreznim obveznicima u pogledu onih aktivnosti ili transakcija gdje bi postupanje s njima kao s osobama koje nisu porezni obveznici dovelo do značajnog narušavanja tržišnog natjecanja.

U svakom slučaju, subjekti javnog prava smatraju se poreznim obveznicima u pogledu aktivnosti navedenih u Prilogu I., pod uvjetom da opseg tih aktivnosti nije tako malenog opsega da je zanemariv.

2. Države članice mogu smatrati aktivnosti, izuzete u skladu s člancima 132., […], aktivnostima u kojima ta tijela sudjeluju kao javne vlasti.“

8 Sukladno članku 1. stavku 9. Direktive 2004/18:

„‚Javni naručitelj’ je država, regionalne ili lokalne vlasti, tijela kojima se upravlja na temelju javnog prava, zajednice koje su osnovale jedno ili nekoliko takvih vlasti, ili jedno ili nekoliko takvih tijela kojima se upravlja na temelju javnog prava.

‚Tijelo kojim se upravlja na temelju javnog prava’ znači svako tijelo koje:

(a) je osnovano za određenu svrhu radi zadovoljavanja potreba u općem interesu, koje nema industrijski ili trgovački karakter;

(b) ima pravnu osobnost; i

(c) financira, većim dijelom, država, regionalne ili lokalne vlasti ili druga tijela kojima se upravlja na temelju javnog prava; ili koje je podložno nadzoru nad poslovanjem od strane tih tijela; ili koje ima upravni, upraviteljski ili nadzorni odbor čijih je više od polovice članova imenovala država, regionalne ili lokalne vlasti ili druga tijela kojima se upravlja na temelju javnog prava.

Nepotpuna lista tijela i kategorija tijela kojima se upravlja na temelju javnog prava koja ispunjavaju kriterije navedene u drugom podstavku točkama (a), (b) i (c) navedena je u Prilogu III. […]“

Portugalsko pravo

Propisi u području PDV-a

9 U članku 2. stavku 2. Zakonika o PDV-u (Código do IVA) propisano je da država i druge pravne osobe javnog prava ne podliježu PDV-u kada obavljaju transakcije vršeći javne ovlasti, čak i u slučaju kad ubiru pristojbe ili druge protučinidbe, ako postupanje s njima kao s osobama koje nisu porezni obveznici ne dovodi do narušavanja tržišnog natjecanja.

10 U članku 2. stavku 3. navedenog zakonika predviđeno je da država i druge pravne osobe javnog prava u svakom slučaju podliježu PDV-u kada obavljaju određene aktivnosti, i za oporezive transakcije koje iz njih proizlaze, osim ako se utvrdi da je opseg tih aktivnosti zanemariv.

Pravni status društva Saudaçor

11 Društvo Saudaçor je osnovano Zakonskom uredbom ARA-e br. 41/2003/A o preoblikovanju Instituta za upravljanje financijskim aspektima zdravstvene zaštite Autonomne regije Azori u dioničko društvo s isključivo javnim kapitalom, naslovljeno SAUDAÇOR — Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores, S. A., i o izmjeni Regionalne zakonske uredbe br. 28/99/A od 31. srpnja (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) od 17. listopada 2003. (*Diário da República* I, serija A, br. 257, od 6. studenog 2003., str. 7430.), a temeljni kapital toga društva je u stopostotnom vlasništvu navedene regije.

12 Na temelju članka 2. stavka 1. navedene regionalne zakonske uredbe zadaća društva Saudaçor je pružanje usluga od općeg gospodarskog interesa u području zdravstvene zaštite. Predmet te zadaće je planiranje i upravljanje regionalnim zdravstvenim sustavom i s njime povezanim informacijskim sustavima, infrastrukturama i instalacijama te provođenje radova izgradnje, održavanja, obnove i rekonstrukcije zdravstvenih jedinica i službi, osobito u područjima pogođenim elementarnim nepogodama i područjima koja se smatraju rizičnima.

13 Sukladno članku 3. Regionalne zakonske uredbe br. 41/2003/A:

„U okviru svojih zadataka pružanja usluga od općeg gospodarskog interesa, društvo Saudaçor je nadležno za:

(a) centralizirano provođenje opskrbe regionalnih zdravstvenih službi;

(b) osiguranje sredstava i usluga tijelima regionalne zdravstvene službe;

(c) dodjeljivanje financijskih sredstava zdravstvenim jedinicama, sukladno ciljevima pružanja zdravstvenih usluga u pogledu kojih je svaka jedinica ugovorno obvezana;

(d) utvrđenje pravila i smjernica za upravljanje proračunom zdravstvenih jedinica te za nadziranje njihove provedbe;

(e) ocjenjivanje gospodarsko-financijskog upravljanja institucija i službi koje su uključene u regionalnu zdravstvenu službu ili koje ona financira te za izradu periodičnih izvješća o financijskom stanju i o upravljanju ljudskim i materijalnim resursima;

(f) poticanje razvoja informacijskih sustava za institucije koje su dio regionalne zdravstvene službe;

(g) provođenje radova za potrebe regionalne zdravstvene službe čija je provedba od općeg interesa;

(h) pružanje potpore službama ili odjelima regionalne zdravstvene službe u područjima za koja se ukaže potreba.“

14 U članku 4. stavku 1. navedene regionalne zakonske uredbe propisano je da se na društvo Saudaçor primjenjuje taj akt, priloženi pravilnici, pravni režim javnih poduzeća kako je uređen Uredbom sa zakonskom snagom br. 558/99 (Decreto-Lei n.° 558/99) od 17. prosinca 1999. (*Diário da República* I, serija A, br. 292. od 17. prosinca 1999., str. 9012.) te privatno pravo. Sukladno članku 4. stavku 2. iste zakonske uredbe, u okviru svojih aktivnosti društvo Saudaçor poštuje pravila ustrojstva i funkcioniranja regionalne zdravstvene službe ARA.

15 U članku 10. Regionalne zakonske uredbe br. 41/2003/A predviđeno je da za izvršenje svojih dužnosti društvo Saudaçor ima javne ovlasti kao i ARA te su primjera radi nabrojene neke od tih ovlasti, među kojima je i ona da može provesti izvlaštenje.

16 Sukladno članku 7. stavku 3. Uredbe sa zakonskom snagom br. 558/99, kako je izmijenjena, javna poduzeća se oporezuju, izravno ili neizravno, u skladu s općim sustavom. Istovjetna odredba nalazi se u članku 9. stavku 2. Regionalne zakonske uredbe br. 7/2008/A o sustavu poduzeća u javnom sektoru Autonomne regije Azori (Decreto Legislativo Regional n.º 7/2008/A, Regime do sector público empresarial da Região Autónoma dos Açores) od 5. ožujka 2008. (*Diário da República* I, serija A, br. 58 od 24. ožujka 2008., str. 1649.) koja se odnosi na javna regionalna poduzeća.

17 Društvo Saudaçor obavlja svoje aktivnosti u okviru programskih ugovora sklopljenih sukladno članku 21. stavku 1. svojeg statuta s izvršnim tijelom ARA-e, u kojima se osobito definiraju usluge koje mora pružiti u području planiranja i upravljanja regionalnom zdravstvenom službom te naknade, nazvane „financijski doprinos“, koje ta regija isplaćuje kao protučinidbu za navedene usluge i koje služe za pokrivanje troškova funkcioniranja društva Saudaçor.

18 Prvi je programski ugovor sklopljen 23. srpnja 2004. za razdoblje 2004.-2008., u kojemu je predviđena sveobuhvatna naknada od 15.905.000 eura, od čega se iznos od 3.990.000 eura odnosi na 2007. i iznos od 4.050.000 eura na 2008. U članku 5. toga ugovora određeno je da se taj iznos može izmijeniti na temelju zajedničke odluke članova vlade nadležnih za financije i za zdravstvenu zaštitu, u slučaju da je taj iznos, zbog izmijenjenih okolnosti, očito nedovoljan za provođenje navedenog ugovora. Drugi je programski ugovor sklopljen 1. siječnja 2009. za razdoblje 2009.-2012., u kojemu je predviđena godišnja naknada od 8.500.000 eura te odredba o revidiranju koja je slična onoj koja je određena u prethodnom ugovoru. Zajedničkom odlukom od 8. ožujka 2010. članova vlade ARA-e nadležnih za financije i za zdravstvenu zaštitu taj je iznos smanjen na 6.599.147 eura za 2009.

Glavni postupak i prethodna pitanja

19 Dana 2. ožujka 2011. Državna riznica donijela je prijedlog izvješća o kontroli, predlažući ispravke u pogledu PDV-a koji je društvo Saudaçor dužno platiti za poslovne godine 2007. do 2010. u ukupnom iznosu od 4.750.586, 24 eura.

20 Dana 6. travnja 2011., nakon saslušanja društva Saudaçor, prihvaćeno je izvješće o kontroli.

21 U tom je izvješću Državna riznica osobito navela da se društvo Saudaçor, imajući u vidu njegov pravni status, ne može pozvati na pravilo da se sa subjektima javnog prava ne može postupati kao s osobama koje su obveznici PDV-a iz članka 2. stavka 2. Zakonika o PDV-u, odredba kojom je prenesen članak 4. stavak 5. prvi podstavak Šeste direktive, čiji sadržaj odgovara onom iz članka 13. stavka 1. prvog podstavka Direktive 2006/112.

22 To upravno tijelo smatra da se usluge koje društvo Saudaçor pruža u području planiranja i upravljanja regionalnom zdravstvenom službom na temelju programskog ugovora odnose na aktivnosti koje su privatne naravi, što dovodi do toga da postupanje kao s osobama koje su obveznici PDV-a može dovesti do narušavanja tržišnog natjecanja. Takav je, primjerice, slučaj upravljanja i održavanja informacijskog sustava zdravstvene zaštite regije. Radi se o aktivnosti gospodarske naravi budući da naknada, koja je određena u programskim ugovorima i koja je plaćena kao protučinidba za te usluge od strane regionalnih tijela, podliježe PDV-u. Društvo Saudaçor je nadalje priznalo obvezu plaćanja tog poreza, s obzirom na to da je zatražilo ukupni iznos od 2.300.273,17 eura s osnova odbitka PDV-a na kupnju dobara i usluga.

23 Društvo Saudaçor je podnijelo tužbu Tribunalu Administrativo e Fiscal de Ponta Delgada (Upravni i porezni sud u Ponta Delgadi, Portugal) protiv akata o obračunu PDV-a i zateznih kamata koji se odnose na poslovne godine 2007. do 2010. za koje se razdoblje od njega potražuje ukupni iznos od 5.157.249,72 eura.

24 Svojom je presudom navedeni sud odbio tužbu s obrazloženjem, među ostalim, da za potrebe tumačenja pravila da se sa subjektima javnog prava ne može postupati kao s osobama koje su obveznici PDV-a, sadržanog u članku 13. stavku 1. prvom podstavku Direktive 2006/112, nije potrebno uputiti na pojam „tijela kojim se upravlja na temelju javnog prava“ koji je, u okviru prava o javnoj nabavi, definiran u članku 1. stavku 9. Direktive 2004/18, s obzirom na to da je doseg potonje definicije širok, dok se pojam „subjekti javnog prava“ u smislu članka 13. stavku 1. prvog podstavka Direktive 2006/112 treba tumačiti uže, u okviru primjene pravila da se sa subjektima javnog prava ne može postupati kao s osobama koje su obveznici PDV-a, jer ono predstavlja iznimku od općeg pravila o oporezivanju svake gospodarske aktivnosti.

25 Isti sud smatra da to pravilo da se sa subjektima javnog prava ne može postupati kao s osobama koje su obveznici PDV-a ne odnosi na subjekt kao što je društvo Saudaçor koje je, usprkos tomu što ga je osnovala ARA, dioničko društvo različito od regije, na koje se primjenjuju pravila privatnog prava i koje samostalno postiže svoje zadatke i ciljeve.

26 Tribunal Administrativo e Fiscal de Ponta Delgada (Upravi i porezni sud u Ponta Delgadi) je također smatrao da usluge koje društvo Saudaçor pruža na temelju programskih ugovora predstavlja aktivnost gospodarske naravi, s obzirom na to da se pružaju uz naknadu. Doprinosi koje je isplatila ARA predstavljaju, naime, protučinidbe za usluge koje pruža društvo Saudaçor te se ne mogu smatrati prijenosima među javnim subjektima.

27 Postupajući povodom žalbe protiv te presude, sud koji je uputio zahtjev smatra da je središnje pitanje koje se postavlja u glavnom postupku može li se subjekt kao što je društvo Saudaçor pozvati na pravilo da se sa subjektima javnog prava ne može postupati kao s osobama koje su obveznici PDV-a iz članka 2. stavka 2. Zakonika o PDV-u, čiji sadržaj odgovara onomu članka 13. stavka 1. Direktive 2006/112, te utvrđenje predstavljaju li iznosi na koje se odnose razmatrani akti o obračunu PDV-a proračunske prijenose među javnim subjektima.

28 On smatra da, iako je u sudskoj praksi Suda jasno utvrđeno da ne podliježu PDV-u aktivnosti subjekata javnog prava koji djeluju kao tijela javne vlasti, ta sudska praksa ne daje odgovor na to potpada li subjekt kao što je društvo Saudaçor, s obzirom na njegov pravni položaj kao dioničko društvo koje je nastalo preoblikovanjem državnog tijela, pod pojam subjekta javnog prava. Postavlja se osobito pitanje podudara li se doseg tog pojma s dosegom pojma „tijela kojim se upravlja na temelju javnog prava“ kako je predviđen u članku 1. stavku 9. Direktive 2004/18 u okviru definicija različitih kategorija „javnih naručitelja“.

29 U tim je okolnostima Supremo Tribunal Administrativo (Vrhovni upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li pojam subjekta javnog prava u smislu članka 13. stavka 1. prvog podstavka Direktive Vijeća 2006/112 tumačiti […] u skladu s pojmom ‚tijela kojim se upravlja na temelju javnog prava’ [kako je definiran u] članku 1. točki 9. Direktive 2004/18?

2. Obuhvaća li pojam ‚subjekta javnog prava’ koji djeluje kao javno tijelo u smislu članka 13. stavka 1. prvog podstavka Direktive 2006/112 subjekt koji je osnovan kao dioničko društvo s isključivo javnim kapitalom koji je u stopostotnom vlasništvu ARA-e i čiji je društveni cilj obavljanje aktivnosti savjetovanja i upravljanja u okviru regionalne zdravstvene službe radi njena razvoja i

racionalizacije, a koje se aktivnosti obavljaju u okviru izvršenja programskih ugovora sklopljenih s Autonomnom regijom Azori, i na koje su prenesene ovlasti kojima u navedenom području raspolaže Autonomna regija, koja izvorno ima obvezu pružati javne zdravstvene usluge?

3. Može li se, uzimajući u obzir odredbe te direktive, u svrhe oporezivanja PDV-om, protuuslugu koju je primilo to društvo i koja se sastoji u stavljanju na raspolaganje financijskih sredstava potrebnih za izvršenje tih programskih ugovora smatrati plaćanjem za pružene usluge?

4. U slučaju potvrdnog odgovora, zadovoljava li navedeno društvo potrebne uvjete da bi se moglo obuhvatiti pravilom o postupanju kao s osobama koje nisu obveznici PDV-a koje je sadržano u članku 13. stavku 1. Direktive Vijeća 2006/112?“

O prethodnim pitanjima

Treće pitanje

30 Svojim trećim pitanjem, koje valja najprije ispitati, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 9. stavak 1. Direktive 2006/112 tumačiti na način da aktivnost, kao što je ona o kojoj se raspravlja u glavnom postupku, koja se sastoji u pružanju usluga u području planiranja i upravljanja regionalnom zdravstvenom službom od strane društva, sukladno programskim ugovorima koji su sklopljeni između tog društva i navedene regije, predstavlja gospodarsku aktivnost.

31 Sud je već presudio da iz strukture i cilja navedene direktive kao i smještaja članka 13. iste direktive u zajedničkom sustavu PDV-a, koji je uspostavljen Šestom direktivom, proizlazi da je svaka aktivnost gospodarske naravi načelno oporeziva. Kao opće pravilo, podliježu PDV-u, sukladno članku 2. stavku 1. Direktive 2006/112, isporuka usluga uz naknadu, uključujući i one koje pružaju subjekti javnog prava. Članci 9. i 13. te direktive stoga određuju široko područje primjene PDV-a (presuda Komisija/Nizozemska, C-79/09, EU:C:2010:171, t. 76. i navedena sudska praksa).

32 Kvalificiranje određene transakcije kao transakcije uz naknadu moguće je jedino u slučaju postojanja izravne veze između isporuke robe ili pružanja usluga i stvarno primljene protučinidbe poreznog obveznika. Takva izravna veza uspostavljena je kada između pružatelja i korisnika usluge postoji pravni odnos u okviru kojeg se razmjenjuju uzajamne činidbe, pri čemu naknada koju je primio pružatelj usluge čini stvarnu protuvrijednost usluge pružene korisniku (vidjeti osobito presudu Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, t. 37. i navedenu sudsku praksu).

33 Imajući u vidu narav analize koju valja provesti kao i to da je Sud o tome već presudio, na nacionalnom je sudu da kvalificira aktivnosti o kojima se raspravlja u glavnom postupku sukladno kriterijima koje je Sud utvrdio (presuda Fazenda Pública, C-446/98, EU:C:2000:691, t. 23. i rješenje Gmina Wrocław, C-72/13, EU:C:2014:197, t. 18.).

34 U ovom slučaju, na sudu koji je uputio zahtjev je da provjeri proizlazi li iz elemenata u spisu, posebno iz programskih ugovora koji su sklopljeni između društva Saudaçor i ARA-e, zaključak da su aktivnosti toga društva obavljene uz naknadu te, stoga, jesu li gospodarske naravi. Međutim, Sud može tom sudu dati, na temelju informacija koje su sadržane u odluci o upućivanju zahtjeva, elemente tumačenja koji će mu omogućiti donošenje odluke.

35 U tom pogledu, iz navedene odluke proizlazi da je, na temelju navedenih ugovora, ARA dužna platiti društvu Saudaçor, „kao protučinidbu“ za usluge u području planiranja i upravljanja regionalnom zdravstvenom službom koje joj on mora pružiti, naknadu nazvanu „financijski doprinos“ čiji je iznos pobliže određen u tim ugovorima.

36 U odnosu na stalnu i kontinuiranu narav usluga planiranja i upravljanja koje društvo Saudaçor pruža, okolnost da ta naknada nije određena za svaku pojedinačnu uslugu, već paušalno i na godišnjoj razini radi podmirenja troškova funkcioniranja tog društva nije sama po sebi takve naravi da može utjecati na izravnu povezanost koja postoji između obavljenih usluga i primljene naknade, čiji je iznos unaprijed određen na temelju dobro razrađenih kriterija (vidjeti u tom smislu presudu Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, t. 36. i 37.).

37 Izgleda da se postojanje te izravne veze ne može dovesti u pitanje činjenicom da programski ugovori sklopljeni između društva Saudaçor i ARA-e sadrže određene odredbe u kojima je predviđeno da se dužna naknada društvu Saudaçor može prilagoditi u slučaju da se ukaže da je taj iznos, zbog promijenih okolnosti, očito nedovoljan za izvršenje tih ugovora.

38 Naime, s obzirom na to da je cilj tih odredaba osiguranje da se unaprijed odredi razina te naknade sukladno strogim kriterijima koji jamče da ta razina bude dovoljna za pokrivanje troškova funkcioniranja društva Saudaçor, može se smatrati da je predmet tih odredaba prilagođavanje iznosa paušalne protučinidbe za usluge koje stalno i kontinuirano to društvo pruža. Nadalje, iako je, kao što to proizlazi iz zahtjeva za prethodnu odluku, smanjena prvotno predviđena godišnja naknada za 2009., portugalska vlada je na raspravi objasnila, a da joj pritom društvo Saudaçor nije proturječilo, da je cilj tog smanjenja isključivo ispravljanje očite pogreške u obračunu.

39 Izgleda da se postojeća izravna veza između pruženih usluga i primljene protučinidbe ne može dovesti u pitanje činjenicom da je, kao što to tvrdi društvo Saudaçor, predmet njegove aktivnosti izvršenje ustavne obveze koja se, na temelju portugalskog ustava, isključivo i izravno odnosi na državu, i to obveze uspostavljanja opće i potencijalno besplatne nacionalne službe zdravstvene zaštite koja se uglavnom financira iz javnih resursa.

40 Naime, na temelju članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112 poreznim obveznikom smatra se svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

41 Nadalje, iako je cilj uspostavljanja opće i potencijalno besplatne nacionalne službe zdravstvene zaštite koja se uglavnom financira iz javnih resursa uzet u obzir u okviru zajedničkog sustava PDV-a, s obzirom na to da se na temelju članka 132. stavka 1. navedene direktive neke zdravstvene usluge koje osiguravaju, među ostalim, subjekti javnog prava, moraju izuzeti od PDV-a, nije sporno da aktivnost planiranja i upravljanja regionalnom zdravstvenom službom o kojoj se raspravlja u glavnom postupku ne potpada ni pod koje od tih izuzeća.

42 S obzirom na gornje navode, valja odgovoriti na treće pitanje da članak 9. stavak 1. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da aktivnost, kao što je ona o kojoj se raspravlja u glavnom postupku, koja se sastoji u pružanju usluga u području planiranja i upravljanja regionalnom zdravstvenom službom od strane društva, sukladno programskim ugovorima koji su sklopljeni između tog društva i navedene regije, predstavlja gospodarsku aktivnost.

O prvom, drugom i četvrtom pitanju

43 Svojim prvim, drugim i četvrtim pitanjem, koje valja ispitati zajedno i na drugom mjestu, sud koji je uputio zahtjev u bitnome pita treba li članak 13. stavak 1. Direktive 2006/112 tumačiti na način da aktivnost, kao što je ona o kojoj se raspravlja u glavnom postupku, koja se sastoji u pružanju usluga u području planiranja i upravljanja regionalnom zdravstvenom službom od strane društva, sukladno programskim ugovorima koji su sklopljeni između tog društva i navedene regije, potpada pod pravilo o postupanju kao s osobama koje nisu obveznici PDV-a, u slučaju da ta aktivnost predstavlja gospodarsku aktivnost u smislu članka 9. stavka 1. te direktive.

44 U tom kontekstu, sud koji je uputio zahtjev pita treba li, kao što to tvrdi društvo Saudaçor, pojam „ostalih subjekata javnog prava“ u smislu članka 13. stavka 1. navedene direktive, tumačiti upućivanjem na definiciju pojma „tijela kojim se upravlja na temelju javnog prava“ iz članka 1. stavka 9. Direktive 2004/18.

45 Takvo se tumačenje članka 13. stavka 1. Direktive 2006/112 ne može prihvatiti.

46 Naime, time što je široko definiran pojam „tijela kojim se upravlja na temelju javnog prava“ i, slijedom toga, pojam „javnih naručitelja“, cilj članka 1. stavka 9. Direktive 2004/18 je razgraničiti područje primjene te direktive tako da ono bude dovoljno široko da se osigura da se pravila osobito u području transparentnosti i ne-diskriminacije koja se primjenjuju prilikom sklapanja ugovora o javnoj nabavi, primijene i na sve državne subjekte koji nisu dio javne uprave, ali koje usprkos tomu kontrolira država, osobito njihovim financiranjem i upravljanjem.

47 Međutim, kontekst u kojemu se pojavljuje pojam „ostalih subjekata javnog prava“ iz članka 13. stavka 1. Direktive 2006/112 je bitno drukčiji.

48 Naime, cilj tog pojma nije određivanje područja primjene PDV-a, već se, suprotno, radi o izuzeću od općeg pravila na kojem se temelji zajednički sustav toga poreza, prema kojemu je područje primjene navedenog poreza određeno široko tako da se odnosi na sve usluge koje se pružaju uz naknadu, uključujući i one koje pružaju subjekti javnog prava (vidjeti u tom smislu presudu Komisija/Nizozemska, C-79/09, EU:C:2010:171, t. 76. i 77.).

49 Kao iznimku od općeg pravila o oporezivanju PDV-om svih aktivnosti gospodarske naravi, članak 13. stavak 1. Direktive 2006/112 valja usko tumačiti (vidjeti osobito presudu Isle of Wight Council i dr., C-288/07, EU:C:2008:505, t. 60. i rješenje Gmina Wrocław, C-72/13, EU:C:2014:197, t. 19.).

50 Slijedom toga, budući da nema uputa u samom tekstu članka 13. stavka 1. Direktive 2006/112, valja uzeti u obzir strukturu i cilj te direktive te mjesto koje ta odredba zauzima u zajedničkom sustavu PDV-a koji je uspostavljen tom direktivom (vidjeti prema analogiji presudu Isle of Wight Council i dr., C-288/07, EU:C:2008:505, t. 25.).

51 Kao što to proizlazi iz ustaljene sudske prakse Suda, iz analize članka 13. stavka 1. Direktive 2006/112 u skladu s ciljevima navedene direktive proizlazi da dva uvjeta moraju biti kumulativno ispunjena da bi se moglo primijeniti pravilo o postupanju kao s osobama koji nisu obveznici PDV-a, i to da aktivnosti obavljaju kao javna tijela i da su aktivnosti obavljene u svojstvu javnog tijela (vidjeti u tom smislu osobito rješenje Mihal, C-456/07, EU:C:2008:293, t. 16. i navedenu sudsku praksu, te presudu Komisija/Nizozemska, C-79/09, EU:C:2010:171, t. 79.).

52 Nadalje, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda iz zahtjeva za ujednačenu primjenu prava Unije kao i načela jednakosti proizlazi da se pojmovi iz odredbe prava Unije koja ne sadržava nikakvo izričito upućivanje na pravo država članica za utvrđivanje njegova smisla i dosega u cijeloj Uniji trebaju tumačiti na autonoman i ujednačen način, koji treba pažljivo izabrati uzimajući u obzir kontekst i cilj odredbe o kojoj se radi (vidjeti osobito presudu Fish Legal i Shirley, C-279/12, EU:C:2013:853, t. 42.).

53 Valja utvrditi da se u članku 13. stavku 1. Direktive 2006/112 ne upućuje na pravo država članica.

54 Iz toga slijedi da pojmovi iz te odredbe, među kojima je i pojam „ostali subjekti javnog prava“ moraju dobiti u čitavoj Uniji autonomno i ujednačeno tumačenje.

55 Nadalje, s obzirom na to da se, kao što je to navedeno u točki 49. ove presude, članak 13. stavak 1. Direktive 2006/112 mora, kao iznimku, usko tumačiti, valja uzeti da je nabrajanje iz te odredbe taksativno te da pojam „ostali subjekti javnog prava“ predstavlja rezidualnu kategoriju tijela javne vlasti različitih od onih izrijekom navedenih u toj odredbi.

56 Posebno u odnosu na prvi od dva uvjeta navedena u članku 13. stavku 1. navedene direktive, i to onaj koji se odnosi na svojstvo javnog tijela, Sud je već presudio da osoba koja samostalno poduzima radnje koje ulaze u ovlasti javne vlasti i koja nije uključena u organizaciju javne uprave, ne može se kvalificirati kao javno tijelo u smislu te odredbe (vidjeti u tom smislu osobito rješenje Mihal, C-456/07, EU:C:2008:293, t. 18. i navedenu sudsku praksu).

57 Sud je također pojasnio da svojstvo „subjekta javnog prava“ ne proizlazi samo iz činjenice da se predmetna aktivnost sastoji u poduzimanju radnji koje ulaze u javne ovlasti (vidjeti u tom smislu osobito rješenje Mihal, C-456/07, EU:C:2008:293, t. 17. i navedenu sudsku praksu).

58 Ipak, iz navedenog proizlazi da, iako predmetni subjekt ima javne ovlasti na temelju primjenjivog nacionalnog prava, ta okolnost nije presudna za navedenu kvalifikaciju, s obzirom na to da je kao bitna odlika svojstvena svakom tijelu javne vlasti, ona važan pokazatelj da bi se taj subjekt trebalo kvalificirati kao subjekt javnog prava.

59 U članku 10. Regionalne zakonske uredbe br. 41/2003/A predviđeno je da društvo Saudaçor za izvršenje svojih zadataka ima iste javne ovlasti kao i ARA te su potom primjera radi nabrojane neke ovlasti među kojima i ovlast izvlaštenja.

60 Osim toga, u odnosu na sudsku praksu Suda navedenu u točki 56. ove presude i imajući u vidu primjenjivo nacionalno pravo, pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, ne može se isključiti da se društvo Saudaçor mora smatrati uključenim u organizaciju javne uprave ARA-e.

61 U tom pogledu, kao što to proizlazi iz spisa koji je dostavljen Sudu, društvo Saudaçor, s obzirom na to da ga je država osnovala kao dioničko društvo tako što je funkcionalnom decentralizacijom preoblikovala postojeći državni subjekt, u nekim je aspektima slična pravnoj osobi privatnog prava te ima određenu samostalnost u odnosu na državu u svakodnevnom funkcioniranju i upravljanju.

62 Međutim, i uvijek pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, određena svojstva društva Saudaçor ukazuju na to ga se treba kvalificirati kao subjekt javnog prava u smislu članka 13. stavka 1. Direktive 2006/112.

63 Naime, izgleda da je stvarna samostalnost društva Saudaçor ograničena činjenicom da je njegov kapital, koji nije otvoren da u njemu sudjeluju pojedinci, u stopostotnom vlasništvu ARA-e, koja je, osim kad se radi o uslugama koje su pružaju trećim osobama u okviru tzv. „pomoćnih“ aktivnosti, za koje nije sporno da su samo marginalnog značaja, pored toga njegov jedini „klijent“. Ti su elementi takve naravi da ukazuju da ARA ima presudan utjecaj na aktivnosti društva Saudaçor.

64 Navedeno potvrđuje činjenica da, sukladno članku 3. točki (a) prvog od programskih ugovora sklopljenog između društva Saudaçor i ARA-e te članku 3. stavku 1. točki (a) drugog od tih ugovora, to društvo obavlja svoje zadatke sukladno smjernicama koje utvrđuje ARA te da, na temelju članka 3. točke (h) prvog od tih ugovora i članka 3. stavka 1. točke (g) drugog, navedeno je društvo podložno kontroli ARA-e.

65 Nadalje, u članku 4. stavku 1. Regionalne zakonske uredbe br. 41/2003/A propisano je da se na društvo Saudaçor primjenjuje taj akt, statut koji mu je priložen, pravni sustav javnih poduzeća kako je uređen Uredbom sa zakonskom snagom br. 558/99 te privatno pravo. Izgleda da je u tako definiranom okviru privatno pravo od drugorazrednog značaja u odnosu na pravila koja pravni sustav društva Saudaçor definiraju kao javno poduzeće.

66 Konačno, iako načini pružanja usluga u području planiranja i upravljanja regionalnom zdravstvenom službom moraju biti predmetom programskih ugovora, osobito u odnosu na naknadu koja se isplaćuje za te usluge, što bi moglo sugerirati da društvo Saudaçor djeluje na predmetnom tržištu kao konkurent s drugim privatnim subjektima, ipak iz navedenog proizlazi da u ARA-i navedene usluge pruža

isključivo društvo Saudaçor sukladno svojoj zadaći iz članka 2. stavka 1. Zakonodavne uredbe br. 41/2003/A i da se obavljanje tih usluga ne dodjeljuje privatnim subjektima putem, primjerice, postupaka javne nabave.

67 Nadalje, izgleda da postoji organska veza između društva Saudaçor i ARA-e, što proizlazi iz činjenice da je to društvo osnovano zakonodavnim aktom kojeg je donio zakonodavac te regije kako bi u istoj pružao „usluge u općem gospodarskom interesu u području zdravstvene zaštite“, kao što to proizlazi iz članka 2. stavka 1. Regionalne zakonske uredbe br. 41/2003/A.

68 Pod uvjetom da sud koji je uputio zahtjev provjeri te elemente, ne može se, stoga, isključiti da, na temelju opće ocjene, koja uzima u obzir odredbe nacionalnog prava primjenjive na društvo Saudaçor, taj sud dođe do zaključka da se društvo Saudaçor može kvalificirati kao subjekt javnog prava u smislu članka 13. stavku 1. Direktive 2006/112.

69 Međutim, kao što je to navedeno u točki 51. ove presude, kako bi se primijenilo pravilo o postupanju kao s osobama koje nisu obveznici PDV-a koje je predviđeno navedenom odredbom, potrebno je ispuniti još i jedan drugi uvjet propisan tom odredbom, a to je da PDV-u ne podliježu samo one aktivnosti koje je subjekt javnog prava izvršio postupajući kao javno tijelo.

70 Sukladno ustaljenoj sudskoj praksi Suda, takvim aktivnostima se smatraju aktivnosti koje obavljaju navedeni subjekti u okviru pravnog sustava koji im je svojstven, s time da su isključene aktivnosti koje obavljaju u istim pravnim uvjetima kao i privatni gospodarski subjekti. Sud je također pojasnio da u tu svrhu nisu relevantni predmet ili cilj aktivnosti i da činjenica da obavljanje aktivnosti o kojoj se raspravlja u glavnom postupku obuhvaća vršenje javnih ovlasti dopušta zaključak da se na tu aktivnost primjenjuje sustav javnog prava (vidjeti u tom smislu osobito presudu Fazenda Pública, C-446/98, EU:C:2000:691, t. 17., 19. i 22.).

71 U tom kontekstu, Sud je ukazao da se isključenje iz članka 13. stavka 1. prvog podstavka Direktive 2006/112 prvenstveno odnosi na aktivnosti koje obavljaju subjekti javnog prava kao javna tijela, koje su, sve i da jesu gospodarske naravi, usko vezane uz vršenje javne ovlasti (presuda Isle of Wight Council i dr., C-288/07, EU:C:2008:505, t. 31.).

72 Taj drugi uvjet iz članka 13. stavka 1. prvog podstavka navedene direktive nije ispunjen ako, kao što je to navela portugalska vlada, i pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, javne ovlasti koje društvo Saudaçor ima na temelju članka 10. Regionalne zakonske uredbe br. 41/2003/A nisu instrument kojeg može upotrijebiti za obavljanje aktivnosti o kojima se raspravlja u glavnom postupku, i to aktivnosti planiranja i upravljanja regionalnom zdravstvenom službom, u odnosu na koje je primjena PDV-a sporna, budući da one služe za obavljanje drugih aktivnosti.

73 Nadalje, pod pretpostavkom da se mora zaključiti da je društvo Saudaçor subjekt javnog prava i da se smatra da sudjeluje u obavljanju gospodarske aktivnosti o kojoj se raspravlja u glavnom postupku kao javno tijelo, iz članka 13. stavka 1. drugog podstavka Direktive 2006/112 proizlazi da se subjekt kao što je društvo Saudaçor ne može, međutim, izuzeti od plaćanja PDV-a gdje bi postupanje s njime kao s osobama koje nisu porezni obveznici dovelo do značajnog narušavanja tržišnog natjecanja.

74 U tom pogledu, Sud je pojasnio da znatno narušavanje tržišnog natjecanja do kojeg bi dovelo postupanje sa subjektima javnog prava koji djeluju u svojstvu javne vlasti kao s osobama koje nisu porezni obveznici treba ocijeniti u odnosu na predmetnu aktivnost kao takvu, a da se tom ocjenom ne obuhvati neko posebno tržište, te u odnosu ne samo na trenutne konkurente, već i na potencijalne konkurente, sve dok postoji stvarna mogućnost ulaska privatnog subjekta na relevantno tržište, a ne samo hipotetska (presuda Komisija/Nizozemska, C-79/09, EU:C:2010:171, t. 91).

75 Imajući u vidu sve gornje navode valja odgovoriti na prvo, drugo i četvrto pitanje, da članak 13. stavak 1. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da potpada pod pravilo o postupanju kao s osobama koje nisu obveznici PDV-a, predviđeno tom odredbom, tj. aktivnost kao što je ona o kojoj se raspravlja u glavnom postupku, koja se sastoji u pružanju usluga u području planiranja i upravljanja regionalnom zdravstvenom službom od strane društva, sukladno programskim ugovorima koji su sklopljeni između tog društva i navedene regije, u slučaju da ta aktivnost predstavlja gospodarsku aktivnost u smislu članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112, ako se može zaključiti, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, da se navedeno društvo mora kvalificirati kao subjekt javnog prava i da ono obavlja navedenu aktivnost kao javno tijelo, sve ako sud koji je uputio zahtjev utvrdi da izuzeće iste aktivnosti nije takve naravi da dovodi do značajnog narušavanja tržišnog natjecanja.

U tom kontekstu, pojam „ostali subjekti javnog prava“, u smislu članka 13. stavka 1. navedene direktive, ne može se tumačiti upućujući na definiciju pojma „tijela kojim se upravlja na temelju javnog prava“ iz članka 1. stavka 9. Direktive 2004/18.

Troškovi

76 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (četvrto vijeće) odlučuje:

1. **Članak 9. stavak 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, treba tumačiti na način da aktivnost, kao što je ona o kojoj se raspravlja u glavnom postupku, koja se sastoji u pružanju usluga u području planiranja i upravljanja regionalnom zdravstvenom službom od strane društva, sukladno programskim ugovorima koji su sklopljeni između tog društva i navedene regije, predstavlja gospodarsku aktivnost.**

2. **Članak 13. stavak 1. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da potpada pod pravilo o postupanju kao s osobama koje nisu obveznici PDV-a, predviđeno tom odredbom, tj. aktivnost kao što je ona o kojoj se raspravlja u glavnom postupku, koja se sastoji u pružanju usluga u području planiranja i upravljanja regionalnom zdravstvenom službom od strane društva, sukladno programskim ugovorima koji su sklopljeni između tog društva i navedene regije, u slučaju da ta aktivnost predstavlja gospodarsku aktivnost u smislu članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112, ako se može zaključiti, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, da se navedeno društvo mora kvalificirati kao subjekt javnog prava i da ono obavlja navedenu aktivnost kao javno tijelo, sve ako sud koji je uputio zahtjev utvrdi da isključenje iste aktivnosti nije takve naravi da dovodi do značajnog narušavanja tržišnog natjecanja.**

   U tom kontekstu, pojam „ostali subjekti javnog prava“, u smislu članka 13. stavka 1. navedene direktive, ne može se tumačiti upućujući na definiciju pojma „tijela kojim se upravlja na temelju javnog prava“ iz članka 1. stavka 9. Direktive Europskog parlamenta i Vijeća 2004/18/EZ od 31. ožujka 2004. o usklađivanju postupaka za sklapanje ugovora o javnim radovima, ugovora o javnoj nabavi robe te ugovora o javnim uslugama.

Potpisi