Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 29 października 2015 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Podatek od wartości dodanej — Dyrektywa 2006/112/WE — Artykuł 13 ust. 1 — Brak opodatkowania — Pojęcie „podmiotu prawa publicznego” — Spółka akcyjna, do której należy świadczenie usług w dziedzinie planowania i zarządzania służbą zdrowia Autonomicznego Regionu Azorów — Określenie zasad świadczenia tych usług, w tym wynagrodzenia za nie, w umowach programowych zawartych pomiędzy tą spółką a wspomnianym regionem

W sprawie C-174/14

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Supremo Tribunal Administrativo (Portugalia) postanowieniem z dnia 12 marca 2014 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 9 kwietnia 2014 r., w postępowaniu:

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

przeciwko

Fazenda Pública,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: L. Bay Larsen, prezes trzeciej izby, pełniący obowiązki prezesa czwartej izby, J. Malenovský, M. Safjan, A. Prechal (sprawozdawca) i K. Jürimäe, sędziowie,

rzecznik generalny: N. Jääskinen,

sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 19 marca 2015 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA przez G. Leite de Camposa, M. Clemente oraz J. Batistę Pereirę, advogados,

— w imieniu rządu portugalskiego przez L. Ineza Fernandesa oraz R. Camposa Lairesa, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez L. Christiego, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez P. Mantlego, barrister,

* Język postępowania: portugalski.

— w imieniu Komisji Europejskiej przez P. Guerrę e Andrade oraz L. Lozano Palacios, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 25 czerwca 2015 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 1 ust. 9 dyrektywy 2004/18/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 31 marca 2004 r. w sprawie koordynacji procedur udzielania zamówień publicznych na roboty budowlane, dostawy i usługi (Dz.U. L 134, s. 114) i art. 13 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA (zwaną dalej „Saudaçor") a Fazenda Pública (skarbem państwa), w przedmiocie opodatkowania tej spółki podatkiem od wartości dodanej (podatkiem VAT) z tytułu czynności planowania i zarządzania służbą zdrowia Autonomicznego Regionu Azorów (zwanego dalej „ARA").

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Dyrektywa 2006/112 uchyliła i zastąpiła z dniem 1 stycznia 2007 r. uregulowanie wspólnotowe istniejące w dziedzinie VAT, a w szczególności szóstą dyrektywę Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwaną dalej „szóstą dyrektywą").

4 Zgodnie z motywami 1 i 3 dyrektywy 2006/112 przekształcenie szóstej dyrektywy było konieczne celem przedstawienia wszystkich mających zastosowanie przepisów w sposób jasny i racjonalny w zmienionej strukturze i brzmieniu, zasadniczo bez wprowadzania zmian merytorycznych.

5 Artykuł 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 stanowi, co następuje:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[…]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze".

6 Zgodnie z brzmieniem art. 9 ust. 1 tej dyrektywy:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu".

7 Artykuł 13 wspomnianej dyrektywy przewiduje, że:

„1. Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami.

Jednakże w przypadku, gdy podejmują one takie działania lub dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tych działań lub transakcji, gdyby wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji.

W każdych okolicznościach podmioty prawa publicznego są uważane za podatników w związku z czynnościami określonymi w załączniku I, chyba że niewielka skala tych działań sprawia, że mogą być one pominięte.

2. Państwa członkowskie mogą uznać działalność podmiotów prawa publicznego, zwolnioną na podstawie art. 132 […] za działalność, którą podmioty te podejmują jako organy władzy publicznej".

8 Zgodnie z art. 1 ust. 9 dyrektywy 2004/18:

„»Instytucje zamawiające« oznaczają państwo, jednostki samorządu terytorialnego, podmioty prawa publicznego, związki złożone z jednej lub wielu takich jednostek lub z jednego lub wielu podmiotów prawa publicznego.

»Podmiot prawa publicznego« oznacza każdy podmiot:

a) ustanowiony w szczególnym celu zaspokajania potrzeb w interesie ogólnym, które nie mają charakteru przemysłowego ani handlowego;

b) posiadający osobowość prawną, oraz

c) finansowany w przeważającej części przez państwo, jednostki samorządu terytorialnego lub inne podmioty prawa publicznego; albo taki, którego zarząd podlega nadzorowi ze strony tych podmiotów; albo taki, w którym ponad połowa członków organu administrującego, zarządzającego lub nadzorczego została wyznaczona przez państwo, jednostki samorządu terytorialnego lub inne podmioty prawa publicznego.

Niewyczerpujące wykazy podmiotów lub kategorii podmiotów prawa publicznego spełniających kryteria wymienione w lit. a), b) i c) drugiego akapitu zostały wskazane w załączniku III. […]".

Prawo portugalskie

Uregulowanie w dziedzinie podatku VAT

9 Artykuł 2 ust. 2 Código do IVA (kodeksu podatku VAT) stanowi, że państwo i inne osoby prawne prawa publicznego nie są podatnikami podatku VAT w odniesieniu do transakcji, które przeprowadzają przy wykonywaniu prerogatyw z zakresu władztwa publicznego, nawet w przypadku gdy otrzymują przy tej okazji opłaty lub inne wynagrodzenie w zakresie, w jakim ich niepodleganie opodatkowaniu nie powoduje zakłócenia konkurencji.

10 Artykuł 2 ust. 3 tego kodeksu stanowi, że państwo i inne osoby prawne prawa publicznego podlegają we wszystkich przypadkach podatkowi VAT przy wykonywaniu niektórych rodzajów działalności i wynikających z nich transakcji podlegających opodatkowaniu, chyba że zostanie wykazane, że wykonują je na niewielką skalę.

System prawny Saudaçor

11 Saudaçor został utworzony przez Decreto Legislativo Regional nr 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, e altera o Decreto Legislativo Regional nr 28/99/A, de 31 de Julho (regionalny dekret z mocą ustawy nr 41/2003/A o przekształceniu instytutu zarządzania finansowego służbą zdrowia Autonomicznego Regionu Azorów w spółkę akcyjną o wyłącznie publicznym kapitale pod nazwą SAUDAÇOR Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores i o zmianie regionalnego dekretu z mocą ustawy nr 28/99/A z dnia 31 lipca) z dnia 17 października 2003 r. (*Diário da República* I, seria A, nr 257, z dnia 6 listopada 2003 r., s. 7430), a jego kapitał zakładowy znajdował się w 100% w posiadaniu wspomnianego regionu.

12 Na podstawie art. 2 ust. 1 rzeczonego regionalnego dekretu z mocą ustawy Saudaçor ma za zadanie świadczenie usług w ogólnym interesie gospodarczym w dziedzinie służby zdrowia. Przedmiotem tego zadania jest planowanie i zarządzanie regionalnym systemem służby zdrowia i systemami informacyjnymi, infrastrukturą i instalacjami, które do niego należą, jak również realizacja robót budowlanych, konserwacji, napraw i remontów placówek i ośrodków służby zdrowia, w szczególności w regionach dotkniętych klęskami żywiołowymi i na obszarach uznanych za obszary wysokiego ryzyka.

13 Zgodnie z art. 3 regionalnego dekretu z mocą ustawy nr 41/2003/A:

„W ramach zadania świadczenia usług w ogólnym interesie gospodarczym do Saudaçor należą następujące czynności:

a) zaopatrywanie w scentralizowany sposób regionalnej służby zdrowia;

b) dostawa towarów i usług na rzecz podmiotów będących członkami regionalnej służby zdrowia;

c) przyznawanie finansowania placówkom służby zdrowia zgodnie z celami usług leczniczych, do świadczenia których każda placówka zobowiązała się na podstawie zawartych umów;

d) określanie zasad i wytycznych w zakresie zarządzania budżetem placówek służby zdrowia i nadzorowanie ich realizacji;

e) ocena zarządzania gospodarczo-finansowego instytucji i służb włączonych do regionalnej służby zdrowia lub przez nią finansowanych oraz sporządzanie sprawozdań okresowych na temat swojej sytuacji finansowej oraz zarządzania zasobami ludzkimi i rzeczowymi;

f) wspieranie rozwoju systemów informacji dla instytucji zależnych od regionalnej służby zdrowia;

g) realizowanie prac dotyczących regionalnej służby zdrowia, których wykonanie służy interesowi publicznemu;

h) zapewnianie wsparcia służbom i zakładom regionalnej służby zdrowia w dziedzinach, w których okazuje się to konieczne".

14 Artykuł 4 ust. 1 rzeczonego regionalnego dekretu z mocą ustawy stanowi, że Saudaçor podlega postanowieniom tego dekretu, załączonemu do niego statutowi, systemowi prawnemu przedsiębiorstw publicznych ustanowionemu w Decreto-Lei nr 558/99 (dekrecie z mocą ustawy nr 558/99) z dnia 17 grudnia 1999 r. (Diário da República I, seria A, nr 292, z dnia 17 grudnia 1999 r., s. 9012), oraz prawu prywatnemu. Zgodnie z art. 4 ust. 2 wspomnianego regionalnego dekretu z mocą ustawy w ramach swojej działalności Saudaçor przestrzega zasad organizacji i funkcjonowania regionalnej służby zdrowia ARA.

15 Artykuł 10 regionalnego dekretu z mocą ustawy nr 41/2003/A przewiduje, że przy wykonywaniu swych zadań Saudaçor dysponuje tymi samymi uprawnieniami z zakresu władztwa publicznego, co ARA, i wymienia następnie, tytułem przykładu, niektóre z tych uprawnień, w tym uprawnienie do dokonywania wywłaszczania.

16 Zgodnie z art. 7 ust. 3 dekretu z mocą ustawy nr 558/99, ze zmianami, przedsiębiorstwa publiczne podlegają podatkom bezpośrednim i pośrednim według systemu ogólnego. Identyczny przepis znajduje się w art. 9 ust. 2 Decreto Legislativo Regional nr 7/2008/A, Regime do sector público empresarial da Região Autónoma dos Açores (regionalnego dekretu z mocą ustawy nr 7/2008/A dotyczącego systemu przedsiębiorstw publicznych Autonomicznego Regionu Azorów) z dnia 5 marca 2008 r. (*Diário da República* I, seria A, nr 58, z dnia 24 marca 2008 r., s. 1649), odnoszącym się do regionalnych przedsiębiorstw publicznych.

17 Saudaçor prowadzi działalność w ramach umów programowych zawieranych z rządem ARA zgodnie z art. 21 ust. 1 swojego statutu, w których są określone, w szczególności, usługi, jakie Saudaçor powinien świadczyć w dziedzinie planowania i zarządzania regionalną służbą zdrowia oraz rekompensata, zwana „wkładem finansowym", należna od tego regionu tytułem wynagrodzenia za te usługi i która ma na celu pokrycie kosztów funkcjonowania Saudaçor.

18 W ten sposób, pierwsza umowa programowa obejmująca okres 2004–2008 została zawarta w dniu 23 lipca 2004 r., i przewidywała łączną rekompensatę w wysokości 15 905 000 EUR, z czego kwotę 3 990 000 EUR za 2007 r. oraz kwotę 4 050 000 EUR za 2008 r. Klauzula 5 tej umowy stanowiła, że owa łączna kwota mogła zostać skorygowana w drodze wspólnego zarządzenia członków rządu właściwych z zakresu finansów i zdrowia, jeżeli w wyniku zmiany okoliczności kwota ta okaże się oczywiście niewystarczająca dla umożliwienia wykonania wspomnianej umowy. Druga umowa programowa została zawarta w dniu 1 stycznia 2009 r., obejmowała okres 2009–2012 i przewidywała rekompensatę roczną w wysokości 8 500 000 EUR, a także klauzulę rewizyjną podobną do klauzuli zawartej w poprzedzającej ją umowie. W drodze zarządzenia wspólnego z dnia 8 marca 2010 r. członków rządu ARA właściwych ds. finansów i zdrowia, kwota ta została obniżona do wysokości 6 599 147 EUR za 2009 r.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

19 W dniu 2 marca 2011 r. skarb państwa sporządził projekt sprawozdania z kontroli zawierający propozycję decyzji korygującej dotyczącej podatku VAT należnego od Saudaçor za lata podatkowe 2007–2010 w łącznej kwocie 4 750 586,24 EUR.

20 W dniu 6 kwietnia 2011 r. po wysłuchaniu Saudaçor sprawozdanie z kontroli zostało przyjęte.

21 W sprawozdaniu tym skarb państwa stwierdził w szczególności, że z uwagi na obowiązujący go system prawny Saudaçor nie mógł powoływać się na zasadę nieopodatkowania podatkiem VAT podmiotów prawa publicznego, przewidzianą w art. 2 ust. 2 kodeksu podatku VAT, który to przepis miał na celu transpozycję art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy, którego treść odpowiada art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112.

22 Zdaniem tego organu administracji usługi świadczone przez Saudaçor w dziedzinie planowania i zarządzania regionalną służbą zdrowia w ramach umów programowych dotyczą dziedzin działalności, które należą do inicjatywy prywatnej, co wiąże się z tym, że brak opodatkowania podatkiem VAT mógłby prowadzić do zakłóceń konkurencji. Tak byłoby, tytułem przykładu, w przypadku zarządzania systemem informatycznym regionalnej służby zdrowia i utrzymywania go. Chodzi bowiem w rzeczywistości o działalność o charakterze gospodarczym, a tym samym wkłady ustalone w umowach programowych i płacone jako wynagrodzenie za te usługi przez regionalne organy władzy podlegałyby podatkowi VAT. Saudaçor ponadto uznał swoje opodatkowanie tym podatkiem, ponieważ dochodzi on zwrotu łącznej kwoty 2 300 273,17 EUR tytułem odliczenia podatku VAT od zakupu towarów i usług.

23 Saudaçor wniósł skargę do Tribunal Administrativo e Fiscal de Ponta Delgada (sądu ds. administracyjnych i podatkowych w Ponta Delgada) na decyzje nakładające podatek VAT i naliczające odsetki za zwłokę z tytułu lat podatkowych 2007–2010, za które dochodzi się od niego kwoty w łącznej wysokości 5 157 249,72 EUR.

24 Wyrokiem sąd ten oddalił skargę w szczególności na tej podstawie, że w celu interpretacji zasady nieopodatkowania podatkiem VAT podmiotów prawa publicznego, przewidzianej w art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112, nie ma konieczności odnoszenia się do pojęcia „podmiotu prawa publicznego" określonego w ramach prawa o zamówieniach publicznych w art. 1 ust. 9 dyrektywy 2004/18, ponieważ zakres znaczeniowy tego ostatniego pojęcia jest szeroki, podczas gdy pojęcie „podmiotu prawa publicznego" w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 powinno być interpretowane w sposób ścisły w ramach zastosowania zasady nieopodatkowania podatkiem VAT, z tego względu, że stanowi ona wyjątek od ogólnej zasady opodatkowania każdej działalności gospodarczej.

25 Zdaniem tego sądu wspomniana zasada nieopodatkowania podatkiem VAT nie obejmuje podmiotu takiego jak Saudaçor, który, mimo iż został utworzony przez ARA, jest spółką akcyjną, odrębną od regionu, podlegającą zasadom prawa prywatnego, która wykonuje swoje zadania i cele w sposób niezależny.

26 Tribunal Administrativo e Fiscal de Ponta Delgada stwierdził również, że usługi świadczone przez Saudaçor w ramach umów programowych stanowią działalność o charakterze gospodarczym, ponieważ są one świadczone odpłatnie. Wkłady płacone przez ARA stanowią bowiem wynagrodzenie za usługi świadczone przez Saudaçor i nie można ich uznać za przeniesienia dokonywane pomiędzy podmiotami publicznymi.

27 Sąd odsyłający, do którego wniesiono odwołanie od tego wyroku, uważa, że centralną kwestią powstającą w postępowaniu głównym jest to, czy podmiot taki jak Saudaçor może powołać się na zasadę nieopodatkowania podatkiem VAT podmiotów prawa publicznego, o której mowa w art. 2 ust. 2 kodeksu podatku VAT, którego treść odpowiada art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112, oraz to, czy kwoty leżące u podstaw spornych decyzji określających wysokość zobowiązania z tytułu podatku VAT stanowią przeniesienia budżetowe pomiędzy podmiotami publicznymi.

28 Uważa on, że o ile w orzecznictwie Trybunału wyraźnie postanowiono, iż z opodatkowania podatkiem VAT wyłączona jest jedynie działalność podmiotów prawa publicznego działających w charakterze organów władzy publicznej, to jednak orzecznictwo to nie pozwala na ustalenie, czy podmiot taki jak Saudaçor, ze względu na jego status prawny spółki akcyjnej powstałej w wyniku przekształcenia podmiotu państwowego, objęty jest tym zakresem pojęcia podmiotu prawa publicznego. Pojawia się w szczególności pytanie, czy zakres tego pojęcia pokrywa się z zakresem pojęcia „podmiotu prawa publicznego" w rozumieniu art. 1 ust. 9 dyrektywy 2004/18 w ramach definicji poszczególnych kategorii „instytucji zamawiających".

29 W związku z powyższym Supremo Tribunal Administrativo (najwyższy trybunał administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy pojęcie podmiotu prawa publicznego w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 może zostać dookreślone za pomocą pojęcia prawnego podmiotu prawa publicznego ustanowionego w art. 1 ust. 9 dyrektywy 2004/18?

2) Czy podmiot mający formę spółki akcyjnej, której kapitał jest wyłącznie publiczny, posiadany w 100% przez ARA, którego przedmiotem działalności jest świadczenie usług w zakresie konsultacji i zarządzania w dziedzinie regionalnego systemu służby zdrowia w celu jego promocji i racjonalizacji, które są świadczone w ramach wykonywania umów programowych zawieranych z tym regionem, i do którego w wyniku delegacji należą kompetencje organu administracyjnego posiadane przez ten region – do którego pierwotnie należy obowiązek świadczenia publicznych usług zdrowotnych – jest objęty pojęciem podmiotu prawa publicznego, który działa w charakterze organu władzy publicznej w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112?

3) Czy w świetle postanowień tej dyrektywy wynagrodzenie otrzymywane przez ową spółkę, polegające na udostępnieniu środków finansowych koniecznych do wykonania owych umów programowych, może zostać uznane za wynagrodzenie za świadczenie usług w celu objęcia jej podatkiem VAT?

4) W przypadku odpowiedzi twierdzącej, czy spółka ta spełnia przesłanki konieczne do skorzystania ze zwolnienia z podatku zawartego w art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania trzeciego

30 Przez pytanie trzecie, które należy rozpatrzyć w pierwszej kolejności, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że działalność taka jak omawiana w postępowaniu głównym, polegająca na świadczeniu przez spółkę na rzecz regionu usług w dziedzinie planowania i zarządzania regionalną służbą zdrowia zgodnie z umowami programowymi zawartymi pomiędzy tą spółką a tym regionem, stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu wspomnianego przepisu.

31 Trybunał orzekł już, że z systematyki i celu wspomnianej dyrektywy, a także z miejsca art. 13 tej dyrektywy we wspólnym systemie podatku VAT ustanowionym przez szóstą dyrektywę wynika, że każda działalność o charakterze gospodarczym podlega co do zasady opodatkowaniu. Na zasadach ogólnych podatkowi VAT podlega zgodnie z art. 2 ust. 1 dyrektywy 2006/112 odpłatne świadczenie

usług, w tym usług świadczonych przez podmioty prawa publicznego. Artykuły 9 i 13 tej dyrektywy przyznają tym samym szeroki zakres zastosowania podatkowi VAT (wyrok Komisja/Niderlandy, C-79/09, EU:C:2010:171, pkt 76 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 Możliwość zaklasyfikowania świadczenia usług jako odpłatnej transakcji zakłada jedynie istnienie bezpośredniego związku pomiędzy tym świadczeniem a wynagrodzeniem rzeczywiście otrzymanym przez podatnika. Tego rodzaju bezpośredni związek ma miejsce, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdyż świadczenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi rzeczywistą równowartość usługi świadczonej usługobiorcy (zob. w szczególności wyrok Serebrjannyj, C-283/12, EU:C:2013:599, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 Z uwagi na charakter oceny, jaka ma zostać dokonana, oraz zgodnie z tym, co orzekł już Trybunał, do sądu krajowego należy zaklasyfikowanie spornej w postępowaniu głównym działalności w świetle kryteriów ustanowionych przez Trybunał (wyrok Fazenda Pública, C-446/98, EU:C:2000:691, pkt 23, oraz postanowienie Gmina Wrocław, C-72/13, EU:C:2014:197, pkt 18).

34 W niniejszej sprawie do sądu odsyłającego należy zbadanie, czy z dowodów w aktach sprawy, a w szczególności z umów programowych zawartych pomiędzy Saudaçor i ARA wynika, że czynności tej spółki są wykonywane odpłatnie, a tym samym, że mają one charakter gospodarczy. Niemniej jednak Trybunał może, uwzględniając informacje przedstawione w postanowieniu odsyłającym, dostarczyć temu sądowi dotyczących wykładni wskazówek umożliwiających mu wydanie rozstrzygnięcia w zawisłej przed nim sprawie.

35 W tym zakresie z postanowienia tego wynika, że zgodnie ze wspomnianymi umowami ARA jest zobowiązany wypłacić spółce Saudaçor „tytułem wynagrodzenia" za usługi w dziedzinie planowania i zarządzania regionalną służbą zdrowa, które mają zostać wyświadczone przez tę spółkę, rekompensatę nazwaną „wkładem finansowym", której kwota została określona w tych umowach.

36 Z uwagi na trwały i nieprzerwany charakter usług planowania i zarządzania świadczonych przez Saudaçor, okoliczność, że owa rekompensata została ustalona nie w oparciu o zindywidualizowane usługi, lecz w sposób ryczałtowy i w skali rocznej w celu pokrycia kosztów funkcjonowania tej spółki, nie jest w stanie wpłynąć na bezpośredni związek istniejący pomiędzy dokonanym świadczeniem usług a wynagrodzeniem, którego wysokość jest ustalana wcześniej według ustalonych kryteriów (zob. podobnie wyrok Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, pkt 36 i 37).

37 Istnienia tego bezpośredniego związku nie wydaje się podważać okoliczność, że umowy programowe zawierane pomiędzy Saudaçor i ARA zawierają określone klauzule, które przewidują, iż kwota rekompensaty należna Saudaçor może zostać skorygowana, jeżeli z powodu zmiany okoliczności kwota ta okaże się oczywiście niewystarczająca dla umożliwienia wykonania tych umów.

38 W rzeczywistości bowiem, ponieważ klauzule te zmierzają do uprzedniego określenia poziomu tej rekompensaty według ustalonych kryteriów gwarantujących, że poziom ten będzie wystarczający dla pokrycia kosztów funkcjonowania Saudaçor, można stwierdzić, że klauzule te mają na celu dostosowanie kwoty wynagrodzenia ryczałtowego do usług świadczonych w sposób ciągły i trwały przez spółkę. Ponadto, o ile jak wynika z postanowienia odsyłającego, początkowo przewidziana rekompensata roczna za rok 2009 została zmniejszona przez ARA, to jednak rząd portugalski wyjaśnił w trakcie rozprawy, czemu nie zaprzeczył Saudaçor, że zmniejszenie to miało na celu jedynie korektę oczywistego błędu w obliczeniach.

39 Bezpośredni związek istniejący pomiędzy dokonanym świadczeniem usług i otrzymanym wynagrodzeniem nie wydaje się również podważać tego, jak podnosi Saudaçor, że jego działalność ma na celu wykonywanie konstytucyjnego obowiązku ciążącego wyłącznie i bezpośrednio na państwie na podstawie portugalskiej konstytucji, to znaczy obowiązku wdrożenia powszechnej krajowej służby zdrowia, potencjalnie bezpłatnej, która zasadniczo powinna być finansowana ze środków publicznych.

40 Zgodnie bowiem z art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 podatnikiem jest każda osoba prowadząca samodzielnie i niezależnie działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

41 Ponadto, o ile cel polegający na wdrożeniu powszechnej i potencjalnie bezpłatnej krajowej służby zdrowia, który powinien być zasadniczo finansowany ze środków publicznych, jest uwzględniany w ramach wspólnego systemu podatku VAT, ponieważ na podstawie art. 132 ust. 1 wspomnianej dyrektywy niektóre usługi opieki zdrowotnej zapewniane w szczególności przez podmioty prawa publicznego powinny być zwolnione z podatku VAT, to jednak wiadomo, że omawiana w postępowaniu głównym działalność planowania i zarządzania regionalną służbą nie jest objęta żadnym z tych zwolnień.

42 Z uwagi na powyższe rozważania na pytanie trzecie należy odpowiedzieć, iż art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że działalność, taka jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, polegająca na świadczeniu przez spółkę na rzecz regionu usług w dziedzinie planowania i zarządzania regionalną służbą zdrowia zgodnie z umowami programowymi zawartymi pomiędzy tą spółką a rzeczonym regionem, stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu wspomnianego przepisu.

W przedmiocie pytań pierwszego, drugiego i czwartego

43 Przez pytania pierwsze, drugie i czwarte, które należy rozpatrzyć łącznie i w drugiej kolejności, sąd odsyłający zasadniczo zmierza do ustalenia, czy art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że działalność, taka jak omawiana w postępowaniu głównym, polegająca na świadczeniu przez spółkę na rzecz regionu usług w dziedzinie planowania i zarządzania regionalną służbą zdrowia zgodnie z umowami programowymi zawartymi pomiędzy tą spółką a rzeczonym regionem, jest objęta zasadą nieopodatkowania podatkiem VAT przewidzianą w tym przepisie, nawet wówczas, gdy działalność ta stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 tej dyrektywy.

44 W tym kontekście sąd odsyłający zastanawia się, czy, tak jak twierdzi Saudaçor, pojęcie „innych podmiotów prawa publicznego” w rozumieniu art. 13 ust. 1 wspomnianej dyrektywy należy interpretować poprzez odesłanie do pojęcia „podmiotu prawa publicznego” ustanowionego w art. 1 ust. 9 dyrektywy 2004/18.

45 Nie można przyjąć takiej interpretacji art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112.

46 W rzeczywistości bowiem, definiując w szeroki sposób pojęcie „podmiotu prawa publicznego”, a w konsekwencji pojęcie „instytucji zamawiającej”, art. 1 ust. 9 dyrektywy 2004/18 ma na celu określenie zakresu zastosowania tej dyrektywy w sposób na tyle szeroki, aby zapewnić, że zasady, w szczególności w dziedzinie przejrzystości i niedyskryminacji, obowiązujące w ramach udzielania zamówień publicznych, będą miały zastosowanie do wszystkich podmiotów państwowych, które nie należą do administracji publicznej, lecz które są jednak kontrolowane przez państwo, w szczególności w drodze ich finansowania lub zarządzania nimi.

47 Tymczasem, siłą rzeczy jest inaczej w kontekście, w jaki wpisuje się pojęcie „innych podmiotów prawa publicznego” znajdujące się w art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112.

48 W rzeczywistości bowiem pojęcie to nie ma na celu określenia zakresu zastosowania podatku VAT, lecz przeciwnie, ustanawia ono wyjątek od zasady ogólnej, na której opiera się wspólny system tego podatku, a mianowicie zasady, zgodnie z którą zakres zastosowania tego podatku jest określony w sposób bardzo szeroki, jako obejmujący każde odpłatne świadczenie usług, w tym usług świadczonych przez podmioty prawa publicznego (zob. podobnie wyrok Komisja/Niderlandy, C-79/09, EU:C:2010:171, pkt 76 i 77).

49 Jako wyjątek od ogólnej zasady opodatkowania podatkiem VAT każdej działalności o charakterze gospodarczym, art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w sposób ścisły (zob. w szczególności wyrok Isle of Wight Council i in., C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 60, a także postanowienie Gmina Wrocław, C-72/13, EU:C:2014:197, pkt 19).

50 Z powyższego wynika, że w braku wskazówki w samej treści art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy uwzględnić systematykę i cel tej dyrektywy, a także miejsce tego przepisu we wspólnym systemie podatku VAT ustanowionym przez wspomnianą dyrektywę (zob. analogicznie wyrok Isle of Wight Council i in., C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 25).

51 Jak wynika z utrwalonego orzecznictwa Trybunału, ocena art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112 w świetle celów wspomnianej dyrektywy świadczy o tym, że dla zastosowania zasady nieopodatkowania muszą zostać spełnione łącznie dwa warunki, a mianowicie prowadzenie działalności przez podmiot publiczny, przy czym działalność ta powinna być wykonywana w charakterze organu władzy publicznej (zob. podobnie w szczególności postanowienie Mihal, C-456/07, EU:C:2008:293, pkt 16 i przytoczone tam orzecznictwo, a także wyrok Komisja/Niderlandy, C-79/09, EU:C:2010:171, pkt 79).

52 Ponadto, zgodnie z równie utrwalonym orzecznictwem Trybunału, zarówno ze względów jednolitego stosowania prawa Unii, jak i z zasady równości wynika, że pojęciom przepisu prawa Unii, który nie zawiera wyraźnego odesłania do prawa państw członkowskich w celu określenia jego znaczenia i zakresu, należy zwykle nadawać w całej Unii Europejskiej autonomiczną i jednolitą wykładnię, dokonaną z uwzględnieniem kontekstu tego przepisu i celu danego uregulowania (zob. w szczególności wyrok Fish Legal i Shirley, C-279/12, EU:C:2013:853, pkt 42).

53 Tymczasem należy stwierdzić, że art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112 nie zawiera żadnego odesłania do prawa państw członkowskich.

54 Oznacza to, że pojęcia znajdujące się w tym przepisie, w tym pojęcie „innych podmiotów prawa publicznego”, powinny otrzymać w całej Unii autonomiczną i jednolitą wykładnię.

55 Ponadto, ponieważ, jak przypomina się w pkt 49 niniejszego wyroku, art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy jako wyjątek interpretować w sposób ścisły, należy uznać, że wyliczenie znajdujące się w tym przepisie jest wyczerpujące, a pojęcie „innych podmiotów prawa publicznego” stanowi pozostałą kategorię podmiotów należących do władzy publicznej, innych niż te, które zostały konkretnie wymienione w tym przepisie.

56 Jeżeli chodzi w szczególności o pierwszy z dwóch warunków ustanowionych w art. 13 ust. 1 wspomnianej dyrektywy, to znaczy o warunek dotyczący statusu podmiotu publicznego, to Trybunał orzekł już, że osoba, która wykonuje czynności należące do prerogatyw władztwa publicznego w sposób niezależny, nie pozostając częścią administracji publicznej, nie może zostać zaklasyfikowana jako podmiot prawa publicznego w rozumieniu tego przepisu (zob. podobnie w szczególności postanowienie Mihal, C-456/07, EU:C:2008:293, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo).

57 Trybunał wyjaśnił również, że status „podmiotu prawa publicznego” nie może wynikać jedynie z tego, że dana działalność polega na wykonywaniu czynności należących do prerogatyw władztwa publicznego (zob. podobnie w szczególności postanowienie Mihal, C-456/07, EU:C:2008:293, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).

58 Z powyższego wynika, że o ile okoliczność, iż dany podmiot posiada na podstawie właściwego prawa krajowego prerogatywy władztwa publicznego, nie ma decydującego znaczenia dla celów wspomnianej klasyfikacji, to jednak okoliczność ta stanowi w zakresie, w jakim stanowi ona istotną cechę właściwą każdemu organowi publicznemu, wskazówkę o pewnym znaczeniu dla ustalenia, czy podmiot ten należy zaklasyfikować jako podmiot prawa publicznego.

59 Tymczasem art. 10 regionalnego dekretu z mocą ustawy nr 41/2003/A stanowi, że Saudaçor dysponuje przy wykonywaniu swoich zadań tymi samymi prerogatywami władztwa publicznego, co ARA, a następnie tytułem przykładu wymienia niektóre z tych prerogatyw, w tym uprawnienie do dokonywania wywłaszczenia.

60 Ponadto z uwagi na orzecznictwo Trybunału, o którym mowa w pkt 56 niniejszego wyroku, oraz z uwagi na właściwe prawo krajowe nie wydaje się, że można wykluczyć, z zastrzeżeniem weryfikacji tej okoliczności przez sąd odsyłający, iż Saudaçor należy uznać za stanowiący część organizacji administracji publicznej ARA.

61 W tym zakresie, jak wynika z akt przedstawionych Trybunałowi, ponieważ Saudaçor został utworzony przez państwo w formie spółki akcyjnej w wyniku transakcji przekształcenia w drodze decentralizacji funkcjonalnej istniejącego podmiotu państwowego, jest on pod niektórymi względami podobny do osoby prawnej prawa prywatnego i dysponuje określoną autonomią w stosunku do państwa w swojej działalności i codziennym zarządzie.

62 Niemniej jednak, i nadal z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający, niektóre cechy charakterystyczne Saudaçor wydają się przemawiać za zaklasyfikowaniem go jako podmiot prawa publicznego w rozumieniu art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112.

63 W rzeczywistości bowiem rzeczywista niezależność Saudaçor wydaje się być ograniczona z tego powodu, iż jego kapitał, który nie został otwarty do przejęcia przez podmioty prywatne, jest posiadany w 100% przez ARA, który za wyjątkiem usług świadczonych na rzecz osób trzecich w ramach działalności „ubocznej", o której wiadomo, że ma marginalne znaczenie, jest ponadto jego jedynym „klientem". Elementy te mogą wskazywać na to, że ARA jest w stanie wywierać decydujący wpływ na działalność Saudaçor.

64 Powyższe potwierdza również to, że zgodnie z klauzulą 3 lit. a) pierwszej umowy ramowej podpisanej pomiędzy Saudaçor i ARA i na podstawie klauzuli 3 ust. 1 lit. a) drugiej umowy, spółka ta wypełnia swoje zadanie zgodnie z wytycznymi ustalonymi przez ARA, a na podstawie klauzuli 3 lit. h) pierwszej z tych umów i klauzuli 3 ust. 1 lit. g) drugiej, wspomniana spółka poddaje się kontroli ARA.

65 Dodatkowo art. 4 ust. 1 regionalnego dekretu z mocą ustawy nr 41/2003/A stanowi, że Saudaçor podlega postanowieniom tego dekretu, załączonemu do niego statutowi, systemowi prawnemu przedsiębiorstw publicznych ustanowionemu w dekrecie z mocą ustawy nr 558/99 i prawu prywatnemu. Okazuje się, że w tak określonych ramach pozycja prawa prywatnego jest drugorzędna w odniesieniu do pozycji przyznanej zasadom definiującym system prawny Saudaçor jako przedsiębiorstwa publicznego.

66 Ponadto, o ile warunki świadczenia usług w dziedzinie planowania i zarządzania regionalną służbą zdrowia powinny być przedmiotem umów programowych, w szczególności w zakresie dotyczącym rekompensaty za te usługi, co mogłoby sugerować, że Saudaçor działa na rynku na zasadach konkurencji z innymi prywatnymi podmiotami gospodarczymi, to jednak w ARA przedmiotowe usługi są wyłącznie realizowane przez Saudaçor zgodnie z jego zadaniem przewidzianym w art. 2 ust. 1 dekretu z mocą ustawy nr 41/2003/A i nie zostały one przyznane innym prywatnym podmiotom gospodarczym w drodze np. postępowania przetargowego.

67 Poza tym wydaje się, że istnieje organiczny związek pomiędzy Saudaçor i ARA, chociażby z tego względu, iż spółka ta została ustanowiona przez akt ustawodawczy przyjęty przez ustawodawcę tego regionu w celu świadczenia temu regionowi „usług w ogólnym interesie gospodarczym w dziedzinie służby zdrowia", co wynika z art. 2 ust. 1 regionalnego dekretu z mocą ustawy nr 41/2003/A.

68 Z zastrzeżeniem weryfikacji tych okoliczności przez sąd odsyłający nie można zatem wykluczyć, że w świetle łącznej wykładni uwzględniającej przepisy prawa krajowego mające zastosowanie do Saudaçor sąd ten dojdzie do wniosku, iż spółka ta może zostać zaklasyfikowana jako podmiot prawa publicznego w rozumieniu art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112.

69 Niemniej jednak, co zostało przypomniane w pkt 51 niniejszego wyroku, dla zastosowania zasady nieopodatkowania podatkiem VAT przewidzianej we wspomnianym przepisie spełniony musi być ponadto drugi warunek ustanowiony przez ten przepis, a mianowicie, że zwolnione z podatku VAT są czynności wykonywane przez podmiot prawa publicznego działający w charakterze organu władzy publicznej.

70 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału takimi czynnościami są czynności wykonywane przez pomioty prawa publicznego w ramach właściwego dla nich reżimu prawnego, z wyłączeniem tej działalności, która jest wykonywana przez nich na tych samych warunkach prawnych, co przez prywatne podmioty gospodarcze. Trybunał orzekł ponadto, że przedmiot lub cel takiej działalności nie ma w tym zakresie znaczenia oraz że okoliczność, iż wykonywanie czynności rozpatrywanych w sprawie głównej wiąże się ze stosowaniem prerogatyw władztwa publicznego, pozwala na ustalenie, że działalność ta podlega reżimowi prawa publicznego (zob. podobnie w szczególności wyrok Fazenda Pública, C-446/98, EU:C:2000:691, pkt 17, 19 i 22).

71 W tym kontekście Trybunał wskazał, że zwolnienie przewidziane w art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 obejmuje zasadniczo czynności wykonywane przez podmioty publiczne działające jako organy władzy publicznej, które to czynności, pomimo że mają charakter gospodarczy, są ściśle związane z wykonywaniem prerogatyw władztwa publicznego (wyrok Isle of Wight Council i in., C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 31).

72 Tymczasem ów drugi warunek ustanowiony w art. 13 ust. 1 akapit pierwszy wspomnianej dyrektywy nie zostanie spełniony, jeżeli, jak twierdził rząd portugalski i z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający, prerogatywy władztwa publicznego, którymi dysponuje Saudaçor na podstawie art. 10 regionalnego dekretu z mocą ustawy nr 41/2003/A, nie będą stanowiły instrumentu, który może być używany przez niego w celu wykonywania czynności omawianych w postępowaniu głównym, to znaczy czynności planowania i zarządzania regionalną służbą zdrowia, której opodatkowanie podatkiem VAT jest podważane, ponieważ służą one wykonywaniu innych czynności.

73 Ponadto, nawet jeżeli założy się, że należy stwierdzić, iż Saudaçor jest podmiotem prawa publicznego oraz że prowadzi on działalność gospodarczą sporną w postępowaniu głównym w charakterze organu władzy publicznej, to jednak z art. 13 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112 wynika, iż podmiot taki jak Saudaçor nie może zostać zwolniony z podatku VAT, jeżeli należy uznać, że jego nieopodatkowanie prowadziłoby do znaczącego zakłócenia konkurencji.

74 W tym zakresie Trybunał wyjaśnił, że znaczące zakłócenia konkurencji, do których prowadziłoby nieopodatkowanie podmiotów prawa publicznego działających w charakterze organów władzy publicznej, powinny być oceniane w odniesieniu do danej działalności jako takiej, przy czym ocena ta nie musi dotyczyć w szczególności danego rynku, jak również w odniesieniu nie tylko do aktualnej konkurencji, ale także do konkurencji potencjalnej, o ile możliwość wejścia podmiotu prywatnego na odnośny rynek jest rzeczywista, a nie czysto hipotetyczna (wyrok Komisja/Niderlandy, C-79/09, EU:C:2010:171, pkt 91).

75 Z uwagi na ogół powyższych rozważań na pytania pierwsze, drugie i czwarte trzeba odpowiedzieć, iż art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że działalność, taka jak omawiana w postępowaniu głównym, polegająca na świadczeniu przez spółkę na rzecz regionu usług w dziedzinie planowania i zarządzania regionalną służbą zdrowia zgodnie z umowami programowymi zawartymi pomiędzy tą spółką a rzeczonym regionem, jest objęta zasadą nieopodatkowania podatkiem VAT przewidzianą w tym przepisie, w sytuacji, gdy owa działalność stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 tej dyrektywy, jeżeli, co podlega weryfikacji sądu odsyłającego, można uznać, że wspomnianą spółkę należy zaklasyfikować jako podmiot prawa publicznego oraz że wykonuje ona wspomnianą działalność jako podmiot władzy publicznej, o ile sąd odsyłający stwierdzi, że zwolnienie tej działalności nie spowoduje znaczących zakłóceń konkurencji.

W tym kontekście pojęcie „innych podmiotów prawa publicznego" w rozumieniu art. 13 ust. 1 wspomnianej dyrektywy nie powinno być interpretowane poprzez odesłanie do pojęcia „podmiotu prawa publicznego" ustanowionego w art. 1 ust. 9 dyrektywy 2004/18.

W przedmiocie kosztów

76 Dla stron postępowania głównego niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do którego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania głównego, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (czwarta izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że działalność, taka jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, polegająca na świadczeniu przez spółkę na rzecz regionu usług w dziedzinie planowania i zarządzania regionalną służbą zdrowia zgodnie z umowami programowymi zawartymi pomiędzy tą spółką a rzeczonym regionem, stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu wspomnianego przepisu.**

2) **Artykuł 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że działalność, taka jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, polegająca na świadczeniu przez spółkę na rzecz regionu usług w dziedzinie planowania i zarządzania regionalną służbą zdrowia zgodnie z umowami programowymi zawartymi pomiędzy tą spółką a rzeczonym regionem, jest objęta zasadą nieopodatkowania podatkiem od wartości dodanej przewidzianą w tym przepisie, w sytuacji gdy owa działalność stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 tej dyrektywy, jeżeli, co podlega weryfikacji sądu odsyłającego, można uznać, że wspomnianą spółkę należy zaklasyfikować jako podmiot prawa publicznego oraz że wykonuje ona wspomnianą działalność jako podmiot władzy publicznej, o ile sąd odsyłający stwierdzi, że zwolnienie tej działalności nie spowoduje znaczących zakłóceń konkurencji.**

   W tym kontekście pojęcie „innych podmiotów prawa publicznego" w rozumieniu art. 13 ust. 1 wspomnianej dyrektywy nie powinno być interpretowane poprzez odesłanie do pojęcia „podmiotu prawa publicznego" ustanowionego w art. 1 ust. 9 dyrektywy 2004/18/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 31 marca 2004 r. w sprawie koordynacji procedur udzielania zamówień publicznych na roboty budowlane, dostawy i usługi

Podpisy