

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA

NIILA JÄÄSKINENA

od 25. lipnja 2015.(1)

Predmet C-174/14

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

Fazenda Pública

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Supremo Tribunal Administrativo (Portugal))

„Zahtjev za prethodnu odluku – PDV – Direktiva 2006/112/EZ – članak 13. stavak 1. – Postupanje kao s osobama koje nisu porezni obveznici – Pojam „ostali subjekti javnog prava“ – Autonomna regija Azori – Subjekt koji je osnovala regija kao dioničko društvo i u kojem je ona vlasnik temeljnog kapitala u cijelosti, zadužen za to da u regiji pruža usluge u općem gospodarskom interesu na području upravljanja zdravstvenim uslugama regije – Utvrđenje načina pružanja tih usluga, uključujući njihovo naknaćivanje, u programskim ugovorima koji su sklopljeni između subjekta i regije“

I – Uvod

1. Ovaj predmet odnosi se na tumačenje članka 13. stavka 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost(2), i osobito na tumačenje pojma „ostali subjekti javnog prava“. Navedeni članak predviđa da su određene transakcije koje obavljaju subjekti javnog prava izuzete od PDV-a.
2. Tužitelj u glavnom postupku Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos de Saúde dos Açores SA (u daljnjem tekstu: Saudaçor) je dioničko društvo s isključivo javnim kapitalom, a njegov temeljni kapital je u stopostotnom vlasništvu Autonomne regije Azori (u daljnjem tekstu: RAA). Zbog njegova posebnog statusa koji sadrži javna i privatna svojstva, Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) postavio je pitanje u odnosu na njegovu kvalifikaciju kao subjekta javnog prava u smislu navedenog članka 13. stavka 1. Direktive 2006/112.
3. Sudska praksa Suda koja se odnosi na tu odredbu (prije članka 4. stavak 5. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklaćivanju zakonodavstava država članica koja se odnosi na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvenu osnovicu za razrezivanje(3)) je bogata, ali se ona uglavnom odnosi na drugi kumulativni kriterij iz navedenog članka, osobito na uvjet koji se odnosi na aktivnosti i operacije koje obavljaju subjekti javnog prava „kao javna tijela“. S druge strane, pojam „ostali subjekti javnog prava“ kao takav se rjeđe ispitivao.

II – Pravni okvir

A – Pravo Unije

1. Direktiva 2004/18

4. U skladu s člankom 1. stavkom 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(4):

„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, većiim 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 točaka (a), (b) i (c) navedena je u Prilogu III. [...]“

2. Direktiva 2006/112

5. Direktivom 2006/112 stavljeno je izvan snage i zamijenjeno, počevši od 1. siječnja 2007., postojeće zakonodavstvo Zajednice u području PDV-a, osobito Šesta direktiva(5).

6. Članak 2. stavak 1. točka (c) Direktive 2006/112 predviđa:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

[...]

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

7. 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.“

8. ?lanak 13. stavak 1. navedene direktive odre?uje:

„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, ?ak i u slu?aju gdje ubiru davanja, pristojbe, doprinose ili pla?anja vezano uz te aktivnosti ili transakcije.

Me?utim, 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 zna?ajnog narušavanja tržišnog natjecanja.

U svakom slu?aju, 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.“

B – *Portugalsko pravo*

1. Propisi u podru?ju PDV-a

9. U ?lanku 2. stavku 2. Zakonika o PDV-u propisano je da država i druge pravne osobe javnog prava ne podliježu PDV-u kada obavljaju transakcije vrše?i ovlasti javnog tijela, ?ak i u slu?aju kad ubiru pristojbe ili druge protu?inidbe, ako postupanje s njima kao s osobama koje nisu porezni obveznici ne dovodi do narušavanja tržišnog natjecanja.

10. U ?lanku 2. stavku 3. navedenog zakonika predvi?eno je da država i druge pravne osobe javnog prava u svakom slu?aju podliježu PDV-u kada obavljaju odre?ene aktivnosti, i za oporezive transakcije koje iz njih proizlaze, osim ako se utvrdi da je opseg tih aktivnosti zanemariv.

2. Pravni status društva Sauda?or

11. Društvo Sauda?or je osnovano Zakonskom uredbom ARA-e br. 41/2003/A od 17. listopada 2003.(6), kao dioni?ko društvo s isklju?ivo javnim kapitalom, a temeljni kapital toga društva je u stopostotnom vlasništvu Autonomne regije Azori. Društvo Sauda?or je osnovano kako bi se Instituto de Gest?o Financeira da Sa?de da Regi?o Aut?oma dos A?ores (Institut za upravljanje financijskim aspektima zdravstvene zaštite Autonomne regije Azori) preoblikovalo u dioni?ko društvo.

12. Na temelju ?lanka 2. stavka 1. navedene regionalne zakonske uredbe zada?a društva Sauda?or je pružanje usluga od op?eg gospodarskog interesa u podru?ju zdravstvene zaštite. Predmet te zada?e je planiranje i upravljanje regionalnim zdravstvenim sustavom i s njime povezanim informacijskim sustavima, infrastrukturama i instalacijama te provo?enje radova izgradnje, održavanja, obnove i rekonstrukcije zdravstvenih jedinica i službi, osobito u podru?jima pogo?enim elementarnim nepogodama i podru?jima koja se smatraju rizi?nima.

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

„U okviru svojih zadataka pružanja usluga od op?eg gospodarskog interesa, društvo Sauda?or je nadležno za:

- a) centralizirano provo?enje opskrbe regionalnih zdravstvenih službi;
- b) osiguranje sredstava i usluga tijelima regionalne zdravstvene službe [u daljnjem tekstu: RZS];
- c) dodjeljivanje financijskih sredstava zdravstvenim jedinicama, sukladno ciljevima pružanja

zdravstvenih usluga u pogledu kojih je svaka jedinica ugovorno obvezana;

d) utvr?enje pravila i smjernica za upravljanje prora?unom zdravstvenih jedinica te za nadziranje njihove provedbe;

e) ocjenjivanje gospodarsko-financijskog upravljanja institucija i slu?bi koje su uklju?ene u regionalnu zdravstvenu slu?bu ili koje ona financira te za izradu periodi?nih izvještaja o financijskom stanju i o upravljanju ljudskim i materijalnim resursima;

f) poticanje razvoja informacijskih sustava za institucije koje su dio regionalne zdravstvene slu?be;

g) provo?enje radova za potrebe regionalne zdravstvene slu?be ?ija je provedba od op?eg interesa;

h) pru?anje potpore slu?bama ili odjelima regionalne zdravstvene slu?be u podru?jima za koja se uka?e potreba.“

14. U ?lanku 4. stavku 1. navedene regionalne zakonske uredbe br. 41/2003/A propisano je da se na društvo Sauda?or primjenjuju „odredbe ovog akta, prilo?eni pravilnici, pravni re?im dr?avnih poduze?a kako je ure?en Uredbom sa zakonskom snagom br. 558/99 od 17. prosinca 1999. [(7)], i privatno pravo“. Sukladno stavku 2. tog ?lanka u okviru svojih aktivnost društvo Sauda?or poштуje pravila ustrojstva i funkcioniranja regionalne zdravstvene slu?be ARA.

15. U ?lanku 10. Regionalne zakonske uredbe br. 41/2003/A predvi?eno je da za izvršenje svojih du?nosti društvo Sauda?or ima javne ovlasti kao i ARA te su primjera radi nabrojene neke od tih ovlasti, me?u kojima je i ona da mo?e provesti izvlaštenje.

16. U skladu s ?lankom 4. stavku 1. Uredbe sa zakonskom snagom br. 41/2003/A koja se odnosi na osnivanje društva Sauda?or, taj subjekt ure?en je pravnim sustavom dr?avnih poduze?a kako je propisano Uredbom sa zakonskom snagom br. 558/99. U skladu s ?lankom 3. Uredbe sa zakonskom snagom br. 558/99(8), javnim poduze?ima smatraju se društva koja su osnovana u skladu s trgova?kim zakonikom u kojima dr?ava ili drugi dr?avni javni subjekti, isklju?ivo ili zajedni?ki, neizravno ili izravno imaju presudan utjecaj kao i subjekti u obliku poduze?a koja su predvi?ena u Poglavlju III. sustava pod nazivom poduzetni?ki javni subjekti.

17. U skladu s ?lankom 7. Uredbe sa zakonskom snagom br. 558/99, ne dovode?i u pitanje zakonske odredbe koje se primjenjuju na regionalna, me?uop?inska i op?inska(9) javna poduze?a, na javna poduze?a primjenjuje se privatno pravo, osim onoga što je predvi?eno ovom uredbom sa zakonskom snagom i tekstova koji usvajaju statute navedenih poduze?a. Javna poduze?a se oporezuju, izravno ili neizravno, u skladu s op?im sustavom(10).

18. Društvo Sauda?or obavlja svoje aktivnosti u okviru programskih ugovora sklopljenih s ARA-om, sukladno ?lanku 20. stavku 1. svojeg statuta, u kojima se me?u ostalim definiraju usluge koje društvo Sauda?or mora pru?iti u podru?ju planiranja i upravljanja regionalnom zdravstvenom slu?bom te naknade, nazvane „financijski doprinos“, koje ta regija mora isplatiti „kao protu?inidbu za usluge koje su predmet ugovora“ i „koje se smatraju dovoljnim za pokrivanje troškova funkcioniranja društva Sauda?or“.

19. Prvi je programski ugovor sklopljen 23. srpnja 2004. za razdoblje 2004. – 2008., u kojemu je predvi?ena sveobuhvatna naknada od 15 905 000 eura, ili iznos od 3 990 000 eura za 2007. i iznos od 4 050 000 eura za 2008. Drugi je programski ugovor sklopljen s u?inkom od 1. sije?nja 2009.(11), za razdoblje 2009. – 2012., u kojemu je predvi?ena godišnja naknada od 8 500 000

eura, iznos koji je zajedni?kom odlukom od 8. o?ujka 2010.(12), smanjen na 6 599 147 eura za 2009. U skladu s ?lankom 5. tih programskih ugovora ti se iznosi mogu izmijeniti u slu?aju da je taj iznos, zbog izmijenjenih okolnosti, o?ito nedovoljan za provo?enje programskog ugovora.

20. U ?lanku 3. programskih ugovora nabrojane su ugovorne obveze društva Sauda?or, a u njihovu Prilogu III. usluge u op?em interesu koje pru?a društvo Sauda?or. Te usluge u op?em interesu uklju?uju tri kategorije usluga, osobito pomo? pri planiranju regionalne zdravstvene slu?be, pra?enje i financiranje regionalne zdravstvene slu?be, kao i usvajanje, upravljanje i održavanje informacijskog sustava i informati?ku podršku u zdravstvenom sektoru ARA-e.

III – Glavni postupak, prethodna pitanja i postupak pred Sudom

21. Dana 2. o?ujka 2011. portugalska porezna uprava donijela je prijedlog izvješ?a o kontroli, predla?u?i ispravke u pogledu PDV-a koji je društvo Sauda?or du?no platiti za poslovne godine 2007. do 2010. u ukupnom iznosu od 4 750 586, 24 eura.

22. Dana 6. travnja 2011., nakon saslušanja društva Sauda?or, prihva?eno je izvješ?e o kontroli.

23. Prema tom izvješ?u, koje je navedeno u odluci o upu?ivanju zahtjeva za prethodnu odluku, društvo Sauda?or je tijekom predmetnih poslovnih godina protu?inidbe koje je primilo od ARA-e obra?unavalo kao subvencije izuzete iz PDV-a. Tijekom postupka društvo Sauda?or je me?utim promijenilo na?in kvalifikacije subvencije i smatralo da ga se treba smatrati „pravnom osobom javnog prava“ u smislu ?lanka 2. stavka 2. Zakonika o PDV-u, odredbe kojom je prenesen ?lanak 4. stavak 5. prvi podstavak Šeste direktive, ?iji sadržaj odgovara onom iz ?lanka 13. stavka 1. prvog podstavka Direktive 2006/112.

24. U tom je izvješ?u porezna uprava osobito navela da, imaju?i u vidu njegov pravni status, društvo Sauda?or potpada pod uobi?ajene odredbe PDV-a i da se ne može pozvati na pravilo da se sa subjektima javnog prava ne može postupati kao s osobama koje su obveznici PDV-a kako je predvi?eno u ?lanku 2. stavku 2. Zakonika o PDV-u. Društvo Sauda?or je nadalje priznalo obvezu pla?anja PDV-a, s obzirom na to da je zatra?ilo ukupni iznos od 2 300 273,17 eura s osnova odbitka PDV-a na kupnju dobara i usluga pri ?emu je platilo PDV na iznose koje je primilo od ARA-e.

25. Porezna uprava se pozvala na obvezuju?u informaciju br. 1271 od 21. o?ujka 2006.(13) prema kojoj ?lanak 2. stavak 2. Zakonika o PDV-u ograni?ava izuze?e od podru?ja primjene poreza na državu i pravne osobe javnog prava, pod uvjetima koji su njime propisani. Drugi subjekti ne mogu koristiti te prednosti, ni u slu?aju kada je rije? o javnim poduze?ima u smislu pravnog sustava sektora državnog poduze?a, kao što je konkretno slu?aj s dioni?kim društvom s isklju?ivo javnim kapitalom, ni u slu?aju da je odre?eno da obavlja odre?ene transakcije koje potpadaju pod podru?je izvršenja prenesenih javnih ovlasti koje ne dovode do narušavanja tržišnog natjecanja.

26. Osim toga, to upravno tijelo smatra da se usluge koje društvo Sauda?or pru?a u podru?ju planiranja i upravljanja regionalnom zdravstvenom slu?bom na temelju programskog ugovora odnose na aktivnosti koje su privatne naravi, što dovodi do toga da bi postupanje kao s osobama koje nisu obveznici PDV-a moglo dovesti do narušavanja tržišnog natjecanja. Takav je, primjerice, slu?aj upravljanja i održavanja informacijskog sustava zdravstvene zaštite regije.

27. Društvo Sauda?or je potom primilo akte o prikupljanju poreza. Dana 27. srpnja 2011. ono je pozvano da sudjeluje u ovršnom poreznom postupku koji se odnosi na pla?anje PDV-a i zateznih kamata.

28. Društvo Saudaçor je podnijelo tužbu Tribunalu Administrativo e Fiscal de Ponta Delgada protiv akata o obračunu PDV-a i zateznih kamata koji se odnose na godine 2007. do 2010. za koje razdoblje se od njega potražuje ukupni iznos od 5 157 249,72 eura.

29. Navedeni sud prvog stupnja odbio je tužbu s obrazloženjem, među ostalim, da se pravilo 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 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.

30. Postupajući povodom žalbe protiv te presude, sud koji je uputio zahtjev smatra da je središnje pitanje u ovom slučaju 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 sadržaju članka 13. stavka 1. Direktive 2006/112, te ocjena o tome predstavljaju li iznosi na koje se odnose akti prikupljanju PDV-a proračunske prijenose među javnim subjektima.

31. On smatra da, iako je u sudskoj praksi Suda jasno utvrđeno da aktivnosti subjekata javnog prava koji djeluju kao tijela javne vlasti ne podliježu PDV-u, 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 niti podudara li se u tom kontekstu doseg tog pojma s dosegom pojma tijela kojim se upravlja na temelju javnog prava kako je predviđeno u članku 1. stavku 9. Direktive 2004/18, kao što tvrdi društvo Saudaçor.

32. S obzirom na to da je imao dvojbe oko tumačenja članka 13. stavka 1. Direktive 2006/112, Supremo Tribunal Administrativo je odlukom od 12. ožujka 2014. 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 [2006/112] nacionalni sud tumačiti u skladu s pojmom tijela kojim se upravlja na temelju javnog prava u smislu članka 1. stavka 9. Direktive [2004/18]?

2) Obuhvaća li pojam „subjekt 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 Autonomne regije Azori i čiji je društveni cilj obavljanje aktivnosti savjetovanja i upravljanja u okviru regionalne zdravstvene službe radi njezina 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 [2006/112]?”

33. Pisana su optovanja podnijeli društvo Saudaçor, portugalska vlada i vlada Ujedinjene

Kraljevine, kao i Komisija koji su svi bili zastupani na raspravi koja se održala 19. ožujka 2015.

IV – Analiza

A – Uvodna razmatranja

34. Prije nego započnem ispitivanje prethodnih pitanja, ispitat ću kojim redom valja na njih odgovarati. Društvo Saudaçor je predložilo da se prvo odgovara na treće pitanje koje se odnosi na to je li protučinidba koju je isplatila ARA plaćanje za pružene usluge. Prema mišljenju društva Saudaçor radi se o pitanju koje se odnosi na narav tih aktivnosti koje nisu „gospodarske“ u smislu članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112.

35. Članci 9. i 13. Direktive spadaju pod naslov III. navedene direktive pod naslovom „Porezni obveznici“. Taj treći naslov sadrži pravila koja se odnose na obvezu plaćanja poreza općenito kao i posebne slučajeve, kao što su udruživanje za namjene PDV-a i pravila koja se odnose na javne vlasti.

36. U tom smislu naglašavam da članak 9. Direktive 2006/112 navodi opće pravilo, dok je članak 13. iznimka(14). Prema sudskoj praksi Suda primjena članka 13. stavka 1. Direktiva 2006/112 podrazumijeva prethodni zaključak o gospodarskoj naravi dotične aktivnosti(15).

37. Pojam gospodarske aktivnosti iz članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112 povezan je s člankom 2. navedene direktive jer da bi se aktivnost mogla kvalificirati kao gospodarska mora biti obavljena uz naknadu. Ako se aktivnost osobe koja pruža usluge sastoji isključivo od pružanja usluga bez izravne protučinidbe, ne postoji oporeziv iznos pa usluge ne podliježu PDV-u. Gospodarske aktivnosti poreznih obveznika su nužno aktivnosti koje se obavljaju s ciljem dobivanja protuvrijednosti ili koje se mogu naknaditi s protuvrijednosti(16).

38. Tako smatram da bi Sud trebao odlučiti samo o dva pravna pitanja kako bi nacionalnom sudu pružio korisne odgovore.

39. Zapravo odluka u glavnom postupku kao prvo ovisi o pitanju treba li se subjekt kao što je društvo Saudaçor smatrati poreznim obveznikom, a odgovor na to pitanje ovisi o tome imaju li njegove aktivnosti gospodarsku narav, u smislu članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112. Za odgovor na to pitanje treba ispitati predstavlja li naknada koju mu je isplatila ARA, protučinidbu za usluge koje je pružilo društvo Saudaçor.

40. Kao drugo, ako se društvo Saudaçor treba smatrati poreznim obveznikom, trebalo bi ispitati je li ono ipak izuzeto od plaćanja PDV-a na temelju članka 13. stavka 1. Direktive 2006/112, kao subjekt javnog prava koji obavlja predmetne transakcije u svojstvu javnog tijela.

41. Predlažem da tim redoslijedom odgovara na prethodna pitanja koja je postavio Supremo Tribunal Administrativo.

42. Osim toga, primjećujem da je portugalska vlada potkrijepila svoju tvrdnju da članak 13. stavak 1. Direktive 2006/112 nije relevantan za svrhu glavnog postupka tvrdeći da se, s obzirom na to da je društvo Saudaçor, kako je samo priznalo, obavljalo transakcije koje su mu omogućile odbijanje PDV-a za njegova stjecanja, ono više ne može pozivati na pravo da se za te iste transakcije postupi prema njemu kao s osobama koje nisu obveznici PDV-a. U tom smislu ta vlada je uputila na presude Cantor Fitzgerald International(17) i MDDP(18). Međutim, čini mi se da informacije iz tih presuda nisu niti izravno usporedive s ovim predmetom niti relevantne za donošenje odluke u glavnom postupku.

43. Zapravo, prema mojem mišljenju pojam gospodarske aktivnosti u smislu članka 9. stavka 1.

Direktive 2006/112, kao i pojam druga tijela kojima se upravlja na temelju javnog prava u smislu ?lanka 13. stavka 1. prvog podstavka navedene direktive, su pojmovi koji se temelje na objektivnim elementima. Ponašanje jedne osobe, koja jest ili nije porezni obveznik, ne može izmijeniti doseg i područje primjene tih ?lanaka(19).

B – Gospodarska narav aktivnosti društva Sauda?or i njegova obveza pla?anja PDV-a

44. Dvojba koju je istaknuo sud koji je uputio zahtjev o naravi usluga društva Sauda?or i koju je izrazio svojim tre?im prethodnim pitanjem temelji se na tvrdnji društva Sauda?or da naknada koju mu je platila ARA odgovara prora?unskoj dodjeli prihoda izme?u dvije pravne osobe javnog prava koji ima za cilj omogu?iti društvu Sauda?or da osigura netrgova?ke usluge u području uspostavljanja i upravljanja regionalnom zdravstvenom službom.

45. S druge strane, prema mišljenjima drugih stranaka koje su podnijele o?itovanja, iznosi koje je ARA platila društvu Sauda?or izravno su povezani s uslugama koje je društvo Sauda?or obvezno pružiti ARA-i.

46. Treba podsjetiti da društvo Sauda?or ima zada?u pružati usluge u op?em gospodarskom interesu u području zdravstvene zaštite, ?iji je predmet planiranje i upravljanje regionalnim zdravstvenim sustavom i s njime povezanim informacijskim sustavima, infrastrukturama i instalacijama te provo?enje radova izgradnje, održavanja, obnove i rekonstrukcije zdravstvenih jedinica i službi(20).

47. Portugalska je vlada pojasnila da se glavni postupak ne odnosi na pla?anja iz ?lanka 2. to?ke (a) i ?lanka 5. stavka 1. i iz Priloga I. programskih ugovora za razdoblja 2004. – 2008. i 2009. – 2012., koja se odnose na usluge za koje se društvo Sauda?or obvezalo pružiti ARA-i, s obzirom na to da se obavijesti o prikupljanju PDV-a koje su sporne u glavnom postupku odnose samo na navedena pla?anja(21). Osim toga, prema mišljenju te vlade, usluge u pitanju su samo usluge tehni?ke i upravne pomo?i, koje se ?esto kvalificiraju kao takozvane usluge iz „back officea“.

48. Što se ti?e smanjenja financijskog doprinosa za 2009. godinu s odlukom od 8. ožujka 2010., portugalska vlada je objasnila da bi se radilo o ispravljanju važne greške u programskom ugovoru koji se odnosi na 2009. – 2012. godinu(22), a ne o tome da je ARA jednostrano odlu?ila o pla?anju društvu Sauda?or koje osim toga ima vlastito samostalno upravno vije?e kao i sve ovlasti pregovaranja i ugovorne ovlasti.

49. Valja podsjetiti da kao prvo, ?lanak 9. stavak 1. drugi podstavak Direktive 2006/112 smatra kao „gospodarsku aktivnost“ sve aktivnosti proizvo?a?a, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, i posebno korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi. Prema sudskoj praksi analiza tih definicija pokazuje da je područje primjene pojma gospodarske aktivnosti široko kao i objektivan karakter tog pojma, u smislu da se aktivnost ocjenjuje sama po sebi, neovisno o njezinim ciljevima i rezultatima. Op?enito, aktivnost se kvalificira kao gospodarska ako je kontinuirane naravi i obavlja se za naknadu koju prima osoba koja je obavila transakciju(23).

50. Prema ustaljenoj sudskoj praksi kvalificiranje odre?ene transakcije kao transakcije uz naknadu mogu?e je jedino u slu?aju postojanja izravne veze izme?u isporuke robe ili pružanja usluga i stvarno primljene protu?inidbe poreznog obveznika. Slijedom toga, usluga je obavljena uz naknadu i stoga je oporeziva samo kada izme?u pružatelja i korisnika usluge postoji pravni odnos tijekom kojega se razmjenjuju uzajamne ?inidbe, pri ?emu naknada koju je primio pružatelj usluge ?ini stvarnu protuvrijednost usluge pružene korisniku(24).

51. činjenica da se aktivnost subjekta sastoji u obavljanju povjerenih mu dužnosti u općem interesu, i koje su uređene zakonom, nije relevantna(25). Tako isplata koju je izvršilo javno tijelo u općem interesu može predstavljati uslugu u smislu Direktive 2006/112. Pojam pružanja usluga ne ovisi o namjeni koju usluzi daje osoba koja plaća za nju. U obzir treba uzeti samo narav preuzimanja obveze, na način da, kako bi bilo obuhvaćeno zajedničkim sustavom PDV-a, to preuzimanje obveza treba uključivati potrošnju(26).

52. Osim toga, da bi se usluga mogla smatrati obavljenom uz naknadu u smislu Direktive 2006/112, nije nužno da se naknada za tu uslugu dobiva izravno od njezina korisnika, već se ona može dobiti i od treće osobe(27). Međutim, u glavnom postupku se ne radi o tome, zato što je korisnik usluga koje obavlja društvo Saudačor ARA, javni subjekt koji je odgovoran za regionalni zdravstveni sustav Azora, koji vrši plaćanje i korisnik je tih usluga.

53. Naposljetku, iz sudske prakse Suda proizlazi da utvrđivanje postojanja izravne povezanosti između usluge i za nju dobivene naknade, odnosno da postoji stalna dostupnost pružatelja da u slučaju potrebe pruži usluge skrbi štetičnicima, predstavlja bitnu karakteristiku predmetnih usluga – gdje nije nužno dokazati da se neka isplata odnosi na individualiziranu i točno određenu uslugu(28).

54. Prema mojem mišljenju, u tom pogledu iz programskih ugovora koji izričito propisuju naknadu „kao naknadu za pružanje usluga koji su predmet ugovora“ proizlazi da postoji izravna povezanost između plaćanja koje je izvršila ARA i pružanje usluga u općem interesu koje je obavilo društvo Saudačor. Podsjećam da činjenica da je plaćanje izvršilo javno tijelo u općem interesu ne isključuje mogućnost da se to smatra naknadom za pružanje usluga u smislu Direktive 2006/112(29).

55. Osim toga, prema sudskoj praksi Suda uzimanje u obzir gospodarske i trgovačke stvarnosti predstavlja temeljni kriterij za primjenu zajedničkog sustava PDV-a. Kako bi se odgovorilo na zahtjeve pravne sigurnosti, s obzirom na to da ugovorna situacija odražava u načelu gospodarsku i trgovačku stvarnost transakcija, relevantne ugovorne odredbe obično predstavljaju element koji se uzima u obzir, osim ako se pokaže da su navedene ugovorne odredbe isto umjetna konstrukcija koja ne odgovara gospodarskoj i trgovačkoj stvarnosti transakcija(30). Ne čini se da se o tome radi u glavnom postupku. Ugovorne odredbe mogu stoga biti uzete u obzir kao element ocjene.

56. Također, ništa u ovom slučaju ne upućuje da doprinos koji je primilo društvo Saudačor očitito ne odgovara stvarnoj vrijednosti pruženih usluga(31). S druge strane, prema programskim ugovorima iznos doprinosa može se izmijeniti ako se on pokaže nedovoljnim za izvršenje navedenog programskog ugovora. Čini mi se da do takvih izmjena kojima se povećava iznos nije došlo od 2007. do 2010. godine. S druge strane, revidiranje financijskih doprinosa za 2009. godinu, u obliku smanjenja navedenog doprinosa, bilo je ostvareno u okolnostima u kojima su iznosi koje je već naplatilo društvo Saudačor, u trenutku potpisivanja programskog ugovora za godinu u pitanju, bili već oko dva milijuna eura manji od iznosa koji je predviđao ugovor potpisan 2010.

57. Aktivnosti društva Saudačor koje čine usluge planiranja, upravljanja i savjetovanja imaju kontinuiranu narav i društvo Saudačor prima naknadu za svoje usluge. Stoga, aktivnosti društva Saudačor u pitanju, imaju gospodarsku narav i predstavljaju obavljanje usluga uz naknadu. Osim toga, treba naglasiti da društvo Saudačor nikako ne pruža usluge javnog zdravstva za stanovnika Azora. Te usluge pružaju subjekti koji su članovi regionalnog zdravstvenog sustava.

58. S obzirom na to da se za usluge o kojima se raspravlja u glavnom predmetu koje je

obavljalo društvo Saudaçor, treba smatrati da imaju gospodarsku narav, društvo Saudaçor treba smatrati poreznim obveznikom PDV-a na temelju ?lanka 9. stavka 1. Direktive 2006/112. Stoga, treba najprije objasniti pojam subjekta javnog prava u smislu ?lanka 13. stavka 1. prvog podstavka Direktive 2006/112 kako bi se moglo ispitati može li društvo Saudaçor ipak biti izuzeto iz PDV-a kao subjekt javnog prava koji i djeluje kao javno tijelo.

C – Mogu?nost primjene izuze?a predvi?enog u ?lanku 13. stavku 1. Direktive 2006/112 na gospodarske aktivnosti Saudaçor

1. Nedostatak relevantnosti pojma „tijela kojim se upravlja na temelju javnog prava“ u smislu Direktive 2004/18 za tuma?enje ?lanka 13. stavka 1. prvog podstavka Direktive 2006/112

59. U glavnom postupku društvo Saudaçor predložilo je da se zbog razloga unutarnje dosljednosti sustava, pojam „ostali subjekti javnog prava“ u smislu ?lanka 13. stavka 1. prvog podstavka Direktive 2006/112, tuma?i u svjetlu pojma „tijela kojim se upravlja na temelju javnog prava“ u smislu ?lanka 1. stavka 9. Direktive 2004/18. Prema mišljenju društva Saudaçor pojam tijela kojim se upravlja na temelju javnog prava je pojam koji se pojavljuje kroz pravo Unije. Sud koji je uputio zahtjev svojim prvim prethodnim pitanjem želi znati je li mogu?e takvo tuma?enje.

60. Poput portugalske vlade i vlade Ujedinjene Kraljevine kao i Komisije, smatram da se takvo tuma?enje ne može prihvatiti, iz dolje navedenih razloga.

61. Treba podsjetiti da ?lanak 9. i ?lanak 13. Direktive 2006/112 odre?uju vrlo široko podru?je primjene PDV-a. Sud je presudio u više navrata da iz strukture i cilja Direktive 2006/112, kao i iz mjesta koje ?lanak 13. te direktive zauzima u zajedni?kom sustavu PDV-a koji je uspostavljen Šestom direktivom proizlazi da je svaka aktivnost gospodarske naravi u na?elu oporeziva(32).

62. Zapravo je zakonodavac Unije želio ograni?iti podru?je primjene postupanja sa subjektima javnog prava kao s osobama koje nisu porezni obveznici, kako bi se poštovalo op?e pravilo(33). Cilj ?lanka 13. stavka 1. Direktive 2006/112 je izuzeti od PDV-a samo izvršavanje gospodarskih aktivnosti koje obavljaju subjekti javnog prava kao javna tijela, s time da su isklju?ene situacije u kojima bi izuze?a dovela do „zna?ajnog narušavanja tržišnog natjecanja“(34).

63. ?lanak 13. smatra se u sudskoj praksi Suda kao pravilo o izuze?u koje treba premjestiti u op?i kontekst zajedni?kog sustava PDV-a(35). Tako kao iznimka od na?ela obveze pla?anja poreza na svaku aktivnost gospodarske naravi, ?lanak 13. stavak 1. prvi podstavak Direktive 2006/112 mora biti *usko tuma?en*(36). To se naravno odnosi i na tuma?enje pojma „ostalih subjekata javnog prava“ u smislu ?lanka 13. stavka 1. prvog podstavka.

64. S druge strane, vode?i ra?una o ciljevima odredaba prava Unije o uskla?ivanju postupaka za sklapanje ugovora o javnim radovima i osobito dvostrukog cilja otvaranja tržišnog natjecanja i transparentnosti, treba prihvatiti široko i funkcionalno tuma?enje pojma „tijela kojim se upravlja na temelju javnog prava“ u smislu ?lanka 1. stavka 9. Direktive 2004/18(37).

65. Treba ustvrditi da zna?enja, s jedne strane, pojma „tijelo kojim se upravlja na temelju javnog prava“ u svrhu Direktive 2004/18 i, s druge strane, pojma „ostali subjekti javnog prava“ u svrhu Direktive 2006/112 ne mogu biti istovjetna jer su ciljevi tih dviju direktiva vrlo razli?iti. Zapravo, kao što je to naglasila portugalska vlada, ciljevi zajedni?kog sustava PDV-a bili bi ugroženi ako bi zbog tog poreza bilo mogu?e upotrijebiti široko tuma?enje pojma „ostali subjekti javnog prava“ kao što se upotrebljava za „tijela kojim se upravlja na temelju javnog prava“ u Direktivi 2004/18 iz funkcionalnih razloga u svrhu poštovanja pravila postupaka za sklapanje ugovora o javnim radovima. Takvo približavanje bi zapravo dovelo do neopravdanog izuze?a od PDV-a gospodarskih aktivnosti koje obavljaju javne i privatne osobe iz ?lanka 1. stavka 9.

66. Treba dodati, kao što to ispravno navodi vlada Ujedinjene Kraljevine da je izbor zakonodavca Unije da ne upućuje u Direktivi 2006/112 na pojam „tijelo kojim se upravlja na temelju javnog prava“ iz Direktive 2004/18, namjeran. Zapravo, u drugom kontekstu, kada je smatrao da je primjereno povezati dva instrumenta prava Unije, zakonodavac Unije je izabrao da se usvoji definicija korištena u Direktivi 2004/18 tako da je uputio na nju(38).

67. Stoga pojam „ostali subjekti javnog prava“ iz članka 13. stavka 1. prvog podstavka Direktive 2006/112 treba tumačiti samo s obzirom na strukturu i cilj navedene direktive, kao i na smještaj navedene odredbe u zajedničkom sustavu PDV-a koji je uspostavljen Šestom direktivom(39).

2. Tumačenje pojma „ostali subjekti javnog prava“ i pravna kvalifikacija društva Sudačor u tom pogledu

68. Što se tiče drugog i četvrtog prethodnog pitanja, bitno pitanje u svrhu tumačenja pojma „ostali subjekti javnog prava“ u smislu članka 13. stavka 1. prvog podstavka Direktive 2006/112 je radi li se o samostalnom pojmu prava Unije, kao što to tvrdi vlada Ujedinjene Kraljevine ili se radi o prešutnom upućivanju na unutarnja prava država članica.

69. Kao prvo podsjećam da je zakonodavac Unije izabrao da ne bude definirati taj pojam u okviru Direktive 2006/112 i da ne bude uputiti na pojam tijela kojim se upravlja na temelju javnog prava, koji se nalazi, među ostalim u Direktivi 2004/18, kao što sam to već izložio u točki 66. ovog mišljenja.

70. Pojam „ostali subjekti javnog prava“ već se nalazio u članku 4. stavku 5. prvom podstavku Šeste direktive, čiji je tekst istovjetan onomu u članku 13. stavku 1. prvom podstavku Direktive 2006/112. Potonji članak u svojoj je francuskoj verziji navodio „les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public“.

71. Članak 13. stavak 1. Direktive 2006/112 i članak 4. stavak 5. prvi podstavak Šeste direktive također su u tom pogledu zadržali istovjetni tekst u njemačkoj i engleskoj verziji. Na njemačkom nabranje je sljedeće: „Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts“ dok je engleska verzija sljedeća: „states, regional and local government authorities and other bodies governed by public law“.

72. Međutim, valja napomenuti da različite jezične verzije nisu potpuno iste, jer se u francuskoj verziji osim ostalih subjekata javnog prava nabranju četiri razine subjekata javnog prava, dok se u njemačkoj i engleskoj nabranju samo tri. Što se tiče ostalih jezičnih verzija navedenog članka, u danskoj i talijanskoj verziji se kao u francuskoj verziji nabranju četiri kategorije subjekata javnog prava, dok se u nizozemskoj verziji nabranja pet: „de Staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen“.

73. Pristup koji je bio upotrijebljen pri uspostavljanju te liste nije bio objašnjen u izlaganju prijedloga Šeste direktive(40), već je više jezičnih verzija(41) početnog prijedloga bilo izmijenjeno prije usvajanja navedene direktive tako da je bila dodana riječ „ostali“(42).

74. S obzirom na jezične razlike kao i prisutnosti riječi „ostali“ na listi, čini mi se jasnim da je cilj navedene liste taj da se na netaksativan način navedu subjekti koji bi mogli biti izuzeti od PDV-a na temelju članka 13. stavka 1. prvog podstavka Direktive 2006/112. Stoga, državne, regionalne i lokalne vlasti samo su primjeri subjekata koji bi mogli biti izuzeti.

75. Stoga smatram da pojam „ostali subjekti javnog prava“ koji se nalazi u odredbi u pitanju ima jedino funkciju da naglasi da je ta odredba primjer. Postojanje različitih jezičnih verzija u vezi s

određivanjem subjekata ili subjekata koji bi mogli biti izuzeti, potvrđuje tu analizu.

76. Stoga, žini mi se da lista u članku 13. stavku 1. prvom podstavku Direktive 2006/112 prešutno upućuje na zakonodavstva država članica kad je riječ o pojmu „ostali subjekti javnog prava“.

77. Vlada Ujedinjene Kraljevine na raspravi je tvrdila da je pojam ostali subjekti javnog prava samostalan pojam prava Unije. Prema mišljenju te vlade, da taj pojam samo ovisi o zakonodavstvima država članica, dao bi mu se prevelik doseg. Kvalifikacija subjekta kao subjekta javnog prava u smislu nacionalnog zakonodavstva ne bi bila irelevantna, ali ne bi bila odlučujuća.

78. Točno je da se na prvi pogled žini da sudska praksa Suda potvrđuje tu tezu vlade Ujedinjene Kraljevine. Zapravo, prema mišljenju Suda iako je određivanje subjekta upravnim pravom države članice subjektom javnog prava doista relevantno za utvrđivanje njegova postupanja u svrhu PDV-a, ono se ne može smatrati odlučujućim ako stvarna narav i smisao aktivnosti koju taj subjekt obavlja pokazuju da strogi uvjeti za primjenu tog pravila o postupanju kao s osobama koje nisu porezni obveznici, nisu ispunjeni(43).

79. Međutim, navedeni predmet Komisija protiv Španjolske odnosio se na situaciju u kojoj određivanje jednog subjekta nacionalnim zakonodavstvom kao subjekta javnog prava nije odgovaralo njegovoj naravi i aktivnostima koje taj subjekt stvarno obavlja, posebice s obzirom na to da subjekti u pitanju nisu bili dio javne uprave i obavljali su svoje aktivnosti u okviru profesije koja je izjednačena sa slobodnom profesijom. Tako je tumačenje prihvaćeno u tom određenom predmetu bilo potrebno kako bi osiguralo usko tumačenje svakog pravila o izuzeću, poput onog iz članka 13. stavka 1. Direktive 2006/112(44).

80. S druge strane, žini mi se teško zamislivo da bi subjekt koji potpada pod privatno pravo na temelju nacionalnog zakonodavstva mogao biti kvalificiran kao subjekt javnog prava za svrhe prava Unije. S obzirom na to da ne postoji definicija „javnog prava“, na razini prava Unije treba se uputiti na pravila javnog prava svake države članice.

81. Kako sam već uputio u točki 63. ovog mišljenja, članak 13. stavak 1. prvi podstavak Direktive 2009/112, kao iznimka od načela obveze plaćanja poreza za svaku gospodarsku aktivnost, treba se usko tumačiti. Tako ta odredba može služiti, zajedno s kumulativnim kriterijem obavljanja aktivnosti kao javno tijelo, ograničavanju a ne proširivanju kvalifikacije subjekta javnog prava u nacionalnom pravu, kada bi to dovelo do izuzeća od PDV-a koje ne bi bilo sukladno duhu Direktive 2006/112 i ciljevima njezinog članka 13.

82. Smatram da iz toga slijedi da se članak 13. stavak 1. prvi podstavak Direktive 2006/112 ne može tumačiti u smislu da privatni subjekt u smislu nacionalnog zakonodavstva može biti kvalificiran kao subjekt javnog prava na temelju prava Unije. Države članice moraju moći imati pravo definirati „ostale subjekte javnog prava“ na uzak način, a da pravo Unije ne može proširiti tu definiciju na druge subjekte koji su sukladno primjenjivim odredbama nacionalnog prava privatne naravi. Smatram da stajalište Suda u navedenoj presudi Komisija protiv Španjolske(45) ne dovodi u pitanje taj zaključak.

83. Osim toga, uzimajući u obzir sva prethodna razmatranja, žini mi se da se nacionalna definicija subjekta javnog prava koja ne odražava stvarnu narav sadržaja aktivnosti tog subjekta može također ograničiti kroz drugi kumulativni uvjet koji se zahtijeva za primjenu tog pravila da se sa subjektima javnog prava ne može postupati kao s osobama koje su porezni obveznici, to jest uvjeta prema kojem subjekt u pitanju mora djelovati kao javno tijelo. Obavljanje aktivnosti „kao javno tijelo“ u smislu članka 13. stavka 1. prvog podstavka Direktive 2006/112 predstavlja samostalni pojam prava Unije. Zapravo, prema presudi Komisija protiv Španjolske za primjenu tog

pravila da se sa subjektima javnog prava ne može postupati kao s osobama koje su porezni obveznici, treba osim određivanja tog subjekta koji se nalazi u nacionalnom pravu uzeti u obzir „stvarnu narav i sadržaj aktivnosti koju obavlja taj subjekt“(46). Sadržaj aktivnosti može se, prema mojem mišljenju razumjeti kao izravno upućivanje na uvjet koji se odnosi na obavljanje aktivnosti „kao javno tijelo“.

84. Što se tiče kumulativnog kriterija obavljanja aktivnosti kao javno tijelo, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da su aktivnosti obavljene kao javno tijelo u smislu članka 13. stavka 1. prvog podstavka Direktive 2006/112 one koje obavljaju subjekti javnog prava u okviru posebnog pravnog sustava uz iznimku aktivnosti koje oni obavljaju pod istim uvjetima kao privatni gospodarski subjekti. Na nacionalnom sudu je da u pogledu tog kriterija kvalificira aktivnosti u pitanju(47).

85. U tom pogledu, prema sudskoj praksi na čini obavljanja aktivnosti omogućuju određivanje dosega postupanja sa subjektima javnog prava koji djeluju u svojstvu javne vlasti kao s osobama koje nisu porezni obveznici. Budući da je člankom 13. stavkom 1. prvim podstavkom Direktive 2006/112 postupanje sa subjektima javnog prava kao s osobama koje nisu porezni obveznici uvjetovano time da oni djeluju kao „javna tijela“, s njime nije moguće postupati kao da nisu porezni obveznici kada je riječ o aktivnostima koje ti subjekti obavljaju ne kao subjekti javnog prava, već kao subjekti privatnog prava. Međutim, jedini kriterij koji omogućuje da se sa sigurnošću razlikuju te dvije kategorije aktivnosti posljedno je pravni sustav koji se primjenjuje na temelju nacionalnog prava(48). Tako i kvalifikacija transakcije kao obavljanja „aktivnosti kao javno tijelo“ ovisi u određenoj mjeri o nacionalnom pravu koje se primjenjuje.

86. Treba podsjetiti na to da sudska praksa jasno uspostavlja načelo prema kojem subjekti privatnog prava ne mogu biti izuzeti iz PDV-a na temelju članka 13. stavka 1. prvog podstavka Direktive 2006/112 iako se njihova aktivnost sastoji u poduzimanju radnji koje ulaze u javne ovlasti(49). Tako, ako dotični subjekt nije uključen u organizaciju javne uprave, njegova aktivnost se obavlja ne kao subjekt javnog prava već u obliku aktivnosti koja se obavlja u okviru profesije koja je izjednačena sa slobodnom profesijom(50). Stoga se članak 13. stavak 1. Direktive 2006/112 ne može primijeniti na privatno društvo, iako njime u potpunosti upravlja subjekt javnog prava(51).

87. Podsjećam da je društvo Saudaçor dioničko društvo i u skladu s člankom 4. stavkom 1. Regionalne zakonske uredbe br. 41/2003/A uređeno među ostalim pravnim sustavom sektora državnih poduzeća, a javna su poduzeća uređena *privatnim pravom*.

88. Tako, budući da je društvo Saudaçor kao dioničko društvo s isključivo javnim kapitalom koje nije uključeno u organizaciju javne uprave, na temelju primjenjivog unutarnjeg zakonodavstva uređeno privatnim pravom, što je u svakom slučaju na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, i koje se oporezuje sukladno zajedničkom sustavu, ono jest subjekt privatnog prava.

89. Stoga, takvo dioničko društvo ne može biti kvalificirano kao subjekt javnog prava u smislu članka 13. stavka 1. prvog podstavka Direktive 2006/112 i tako njegove aktivnosti u pitanju ne mogu biti isključene od PDV-a na temelju navedenog članka. Činjenica da društvo Saudaçor raspolaže, za ostvarivanje svojih određenih zadaća, istim ovlastima kao ARA nema utjecaja na taj zaključak.

90. Podsjećam da, da bi se članak 13. stavak 1. prvi podstavak Direktive 2006/112 mogao primijeniti, dva uvjeta moraju biti kumulativno ispunjeni, to jest da aktivnosti obavlja subjekt javnog prava te da je aktivnosti obavio u svojstvu javnog tijela(52). S obzirom na to da prvi uvjet u ovom slučaju nije ispunjen, nije stoga nužno ispitivati aktivnosti društva Saudaçor u odnosu na drugi uvjet.

V – Zaključak

91. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na pitanja koja je uputio Supremo Tribunal Administrativo odgovori na sljedeći način:

„U pogledu trećeg pitanja, u situaciji poput one iz glavnog postupka, „financijski doprinos koji je javni subjekt plaćao na temelju programskog ugovora „kao protučinidbu za obavljanje usluga koje su objekt ugovora“, dioničkom društvu uređenom privatnim pravom u kojem je taj javni subjekt stopostotni vlasnik kapitala, predstavlja protučinidbu uslugama koje je tom javnom subjektu izvršavalo to dioničko društvo.

U pogledu prvog pitanja pojam „ostalih subjekata javnog prava“ u smislu članka 13. stavka 1. prvog podstavka Direktive 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost ne može se tumačiti u svjetlu pojma „subjekt javnog prava“ kako je definiran u članku 1. stavku 9. Direktive 2004/18/EZ 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.

U pogledu drugog i četvrtog pitanja, primjenom Direktive 2006/112 dioničko društvo s isključivo javnim kapitalom koje nije uključeno u organizaciju javne uprave i koje je uređeno privatnim pravom i oporezivo sukladno zajedničkom sustavu, na temelju primjenjivog unutarnjeg zakonodavstva, ne može se kvalificirati kao subjekt javnog prava, u smislu članka 13. stavka 1. prvog podstavka te direktive.“

1 – Izvorni jezik: francuski

2 – SL L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

3 – SL L 145, str. 1., u daljnjem tekstu: „Šesta direktiva“.

4 – SL L 134, str. 114. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 6., svezak 1., str. 156.).

5 – Unatoč brojnim izmjenama pri uređivanju teksta, relevantne odredbe Direktive 2006/12 su, u bitnome, istovjetne kao odgovarajuće odredbe Šeste direktive. Vidjeti u tom smislu presudu Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, t. 6.).

6 – *Diário da República* 1. serija A, br. 257., od 6. studenoga 2003., str. 7430.

7 – *Diário da República* 1. serija A, br. 292., od 17. prosinca 1999., str. 9012.

8 – Kako je izmijenjena. Navedena Uredba sa zakonskom snagom stavljena je izvan snage, počevši od 2. prosinca 2013. Uredbom sa zakonskom snagom br. 133/2013 od 3. listopada 2013. (*Diário da República* 1. serija A, br. 191., od 3. listopada 2013., str. 5988.) ali je u trenutku nastanka činjenica iz glavnog postupka, to jest od 2007. do 2010. godine, na snazi bio prvi tekst.

9 – Prema očitovanjima portugalske vlade, ta se rezerva ne odnosi na poduzeća koja su osnovana na poticaj autonomnih regija, već na poduzeća koja proizlaze iz poticaja upravnih regija koje na dan glavnog postupka nisu bile osnovane.

10 – Osim tog sustava državnih poduzeća koji se primjenjuje na društvo Sudaçor na temelju članka 4. stavka 1. Regionalne zakonske uredbe br. 41/2003/A, Europska komisija uputila je na pravni sustav javnih poduzeća ARA-e, uređen regionalnom Uredbom sa zakonskom snagom br.

558/99 (Diário da República 1. serija A, br. 58., od 24. ožujka 2008., str. 1649.). ?lanak 9. te regionalne Uredbe sa zakonskom snagom sadrži odredbe u bitnome istovjetne onima iz ?lanka 7. Uredbe sa zakonskom snagom br. 558/99.

11 – S druge strane, taj drugi programski ugovor je odobren i potpisan tek u ožujku 2010.

12 – Odluka potpredsjednika regionalne vlade Azora i regionalnog sekretarijata za zdravstvo.

13 – Podaci iz odluke o upu?ivanju zahtjeva u tom pogledu nisu jasni, ali ?ini mi se da se radi o obvezuju?oj informaciji koju je razradila porezna uprava u postupku A200 2005045, koji se odnosio na pitanje je li se obavljanje aktivnosti društva Sauda?or smatra, kao da se vrši u okviru ovlasti iz ?lanka 2. stavka 2. Zakonika o PDV-u ili, u protivnom slu?aju, pod što potpada njegova aktivnost i poduze?e što se ti?e PDV-a. Portugalska vlada je na raspravi potvrdila da je samo društvo Sauda?or zahtijevalo tu obvezuju?u informaciju.

14 – Vidjeti što se ti?e ?lanka 4. stavka 5. Šeste direktive koji odgovara trenutnom ?lanku 13. Direktive 2006/112 presudu Komisija/Nizozemska (235/85, EU:C:1987:161, t. 18.).

15 – Vidjeti u tom smislu presude T-Mobile Austria i dr. (C?284/04, EU:C:2007:381, t. 48.); Götz (C?408/06, EU:C:2007:789, t. 15.), i Komisija/Finska (C?246/08, EU:C:2009:671, t. 34. i 39.).

16 – Presuda Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, t. 10. i 11.) i Tolsma (C?16/93, EU:C:1994:80, t. 12.).

17 – Prema toj presudi (C?108/99, EU:C:2001:526, t. 33.) porezni obveznik koji radi ostvarenja odre?enog gospodarskog cilja ima izbor izme?u transakcija izuzetih od poreza i oporezivih transakcija mora u vlastitom interesu redovito donositi odluke vode?i ra?una o objektivnom sustavu PDV-a. Na?elo porezne neutralnosti ne pretpostavlja da porezni obveznik koji ima izbor izme?u dvije transakcije može izabrati jednu i zahtijevati u?inke druge.

18 – U toj presudi (C?319/12, EU:C:2013:778, t. 45. i dispozitiv) Sud je presudio da se porezni obveznik ne može pozvati na pravo na odbitak pretporeza za PDV-a ako zbog izuze?a predvi?enog nacionalnim pravom, njegove isporuke nisu naknadno podvrgnute PDV-u.

19 – Osim toga, treba navesti da je u svakom slu?aju na nacionalnom sudu da uskrati korištenje prava na odbitak PDV-a subjektu kada na temelju objektivnih elemenata ustanove da se to pravo koristi radi utaje ili zlouporabe (vidjeti u tom smislu presudu H, C?32/03, EU:C:2005:128, t. 33. i 34.).

20 – Vidjeti t. 12. ovog mišljenja.

21 – Prema mišljenju te iste vlade, društvo Sauda?or od ARA-e može primati i druge iznose na temelju ?lanaka 2., 5. i 7. programskih ugovora, osobito subvencije koje ARA pla?a društvu Sauda?or kako bi ostvarilo važne posebne ciljeve u javnom interesu.

22 – Taj programski ugovor potpisan je tek 5. ožujka 2010. a iznos predmetnog doprinosa iz ugovora nije odgovarao stvarnom mjese?no obra?unatom iznosu pla?enom za usluge koje je 2009. društvo Sauda?or stvarno pružilo.

23 – Presude Komisija/Nizozemska (235/85, EU:C:1987:161, t. 8., 9. i 15.); Komisija/Gr?ka (C?260/98, EU:C:2000:429, t. 26. i 28.), kao i Komisija/Finska (C?246/08, EU:C:2009:671, t. 37. i navedena sudska praksa).

24 – Presude Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, t. 11. i 12.); Tolsma

(C?16/93, EU:C:1994:80, t. 13. i 14.); Kennemer Golf (C?174/00, EU:C:2002:200, t. 39.); Komisija/Finska (C?246/08, EU:C:2009:671, t. 44.); GFKL Financial Services (C?93/10, EU:C:2011:700, t. 18. i 19.), kao i Serebryannay vek (C?283/12, EU:C:2013:599, t. 37. i navedena sudska praksa).

25 – Presude Komisija/Nizozemska (235/85, EU:C:1987:161, t. 10.); Komisija /Irska (C?358/97, EU:C:2000:425, t. 31.), i Komisija /Ujedinjena Kraljevina (C?359/97, EU:C:2000:426, t. 43.).

26 – Presuda Landboden-Agrardienste (C?384/95, EU:C:1997:627, t. 20).

27 – Presude Loyalty Management UK i Baxi Group (C?53/09 i C?55/09, EU:C:2010:590, t. 56.) i Le Rayon d'Or (C?151/13, EU:C:2014:185, t. 34.).

28 – Presude Kennemer Golf (C?174/00, EU:C:2002:200, t. 40.) i Le Rayon d'Or (C?151/13, EU:C:2014:185, t. 36.). U ovom slu?aju prema programskim ugovorima, doprinos ARA-e je pla?en društvu Sauda?or u dvanaestinama, i prema mišljenju portugalske vlade usluge društva Sauda?or su tako?er napla?ene mjese?no.

29 – Presuda Landboden-Agrardienste (C?384/95, EU:C:1997:627, t. 20.).

30 – Presuda Newey (C?653/11, EU:C:2013:409, t. 42. do 45.).

31 – U tom smislu vidjeti presudu Komisija/Finska (C?246/08, EU:C:2009:671, t. 49. i 51.) prema kojoj veza izme?u usluga pravne pomo?i koje pružaju javni uredi pravne pomo?i i protuvrijednosti koju moraju platiti korisnici nije u ovom slu?aju dovoljno neposredna da bi se moglo smatrati da predstavlja nakna?ivanje tih usluga i stoga da bi se te usluge mogle smatrati gospodarskim aktivnostima jer je djelomi?na naknada koju korisnici pla?aju javnim uredima samo djelomi?no ovisila o stvarnoj vrijednosti pruženih usluga.

32 – Presude Isle of Wight Council i dr. (C?288/07, EU:C:2008:505, t. 25. do 28. i 38.); Komisija/Irska (C?554/07, EU:C:2009:464, t. 39.), i Komisija/Nizozemska (C?79/09, EU:C:2010:171, t. 76.).

33 – Presuda Isle of Wight Council i dr. (C?288/07, EU:C:2008:505, t. 38.).

34 – ?lanak 13. stavak 2. Direktive 2006/112.

35 – Presuda Komisija/Nizozemska (235/85, EU:C:1987:161, t. 18.).

36 – Vidjeti u tom smislu presude Voir Isle of Wight Council i dr. (C?288/07, EU:C:2008:505, t. 60.); Komisija/Irska (C?554/07, EU:C:2009:464, t. 42.) kao i Komisija/Španjolska (C?154/08, EU:C:2009:695, t. 119.), i rješenje Gmina Wroc?aw (C?72/13, EU:C:2014:197, t. 19.).

37 – Vidjeti osobito presude Adolf Truley (C?373/00, EU:C:2003:110, t. 43.) i Komisija/Španjolska (C?214/00, EU:C:2003:276, t. 53. i navedenu sudsku praksu).

38 – Vidjeti na primjer ?lanak 2. to?ku 8. Direktive Europskog parlamenta i Vije?a 2012/27/EU od 25. listopada 2012. o energetske u?inkovitosti, izmjeni Direktiva 2009/125/EZ i 2010/30/EU i stavljanju izvan snage direktiva 2004/8/EZ i 2006/32/EZ (SL L315, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 12., svezak 4., str. 202.); ?lanak 2. to?ku 16. Uredbe (EU) br.1303/2013 Europskog parlamenta i Vije?a od 17. prosinca 2013. o utvr?ivanju zajedni?kih odredbi o Europskom fondu za regionalni razvoj, Europskom socijalnom fondu, Kohezijskom fondu, Europskom poljoprivrednom fondu za ruralni razvoj i Europskom fondu za pomorstvo i ribarstvo i o utvr?ivanju op?ih odredbi o Europskom fondu za regionalni razvoj, Europskom

socijalnom fondu, Kohezijskom fondu i Europskom fondu za pomorstvo i ribarstvo te o stavljanju izvan snage Uredbe Vijeća (EZ) br. 1083/2006 (SL L 347., str. 320.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 347., str. 320.); kao i članak 2. točka (i) Uredbe Vijeća (EZ) br. 1698/2005 od 20. rujna 2005. o potporama ruralnom razvoju Europskog poljoprivrednog fonda za ruralni razvoj (EPFRR) (SL L 277, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 3., svezak 40., str. 138.). Zadnje navedena uredba je bila usvojena prije usvajanja Direktive 2006/112 i dva prva akta nakon njezina usvajanja što pokazuje da se praksa zakonodavca Unije u tom pogledu nije promijenila.

39 – Presuda *Isle of Wight Council* i dr. (C-288/07, EU:C:2008:505, t. 25.).

40 – Explanatory Memorandum [COM(73) 950, od 20. lipnja 1973.].

41 – Osobito francuska, njemačka, talijanska i nizozemska verzija.

42 – Vidjeti prijedlog Šeste direktive o usklađivanju zakonodavstva država članica o porezu o usklađivanju zakonodavstva država članica koja se odnosi na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje koju je 29. lipnja 1973. Vijeće predstavila Komisija (SL L 145, str. 1.).

43 – Presuda Komisija/Španjolska (C-154/08, EU:C:2009:695, t. 119.).

44 – Vidjeti točku 63. ovog mišljenja. Međutim, treba naglasiti da „usko“ tumačenje ne znači nužno „restriktivno“ tumačenje. Zapravo, izuzeća od PDV-a bi se trebala usko tumačiti ali ih ipak ta tumačenja ne bi smjela smanjiti. Tumačenje ograničenja izuzeća od PDV-a ne treba se usko tumačiti, ali niti tako da nadilaze njihove uvjete. Izuzeća, kao i moguća njihova ograničenja trebaju se tumačiti na način da se ograničenje primijeni u slučaju u kojem bi se trebalo primijeniti, a ne više od toga (vidjeti u tom smislu mišljenje nezavisnog odvjetnika Jacobsa u predmetu *Zoological Society*, C-267/00, EU:C:2001:698, t. 19.).

45 – C-154/08, EU:C:2009:695.

46 – *Ibidem* (t. 119.).

47 – Vidjeti osobito presude *Comune di Carpaneto Piacentino* i dr. (231/87 i 129/88, EU:C:1989:381, t. 16.); *Comune di Carpaneto Piacentino* i dr. (C-4/89, EU:C:1990:204, t. 8.); Komisija/Francuska (C-276/97, EU:C:2000:424, t. 40.); Komisija/Irska (C-358/97, EU:C:2000:425, t. 38.); Komisija/Ujedinjena Kraljevina (C-359/97, EU:C:2000:426, t. 50.); *Fazenda Pública* (C-446/98, EU:C:2000:691, t. 17.), i *Isle of Wight Council* i dr. (C-288/07, EU:C:2008:505, t. 21.).

48 – Vidjeti u tom smislu presude *Comune di Carpaneto Piacentino* i dr. (231/87 i 129/88, EU:C:1989:381, t. 15.) i *Comune di Carpaneto Piacentino* i dr. (C-4/89, EU:C:1990:204, t. 10.).

49 – Presude Komisija/Francuska (C-276/97, EU:C:2000:424, t. 45. i 46.); Komisija/Irska (C-358/97, EU:C:2000:425, t. 43. i 44.) kao i Komisija/Ujedinjena Kraljevina (C-359/97, EU:C:2000:426, t. 55. i 56.).

50 – *Idem*, kao i presuda Komisija/Španjolska (C-154/08, EU:C:2009:695, t. 115.). U presudi *CO.GE.P.* (C-174/06, EU:C:2007:634, t. 24. i 25.), Sud je zaključio da položaj javnog poduzeća gospodarske naravi koje djeluje ne u ime i za račun države već u svoje vlastito ime i donoseći samostalne odluke ne ispunjava kumulativne uvjete koji su potrebni da bi se primijenilo pravilo da se sa subjektima javnog prava ne može postupati kao s osobama koje su obveznici iz članka 4. stavka 5. Šeste direktive.

51 – Vidjeti u tom pogledu konačni izvještaj Komisije od 1. ožujka 2011. naslovljen „VAT in the public sector and exemptions in the public interest“, Final report for TAXUD/2009/DE/316, str. 41.

52 – Vidjeti osobito presude Komisija/Francuska (C-276/97, EU:C:2000:424, t. 39.) i Isle of Wight Council i dr. (C-288/07, EU:C:2008:505, t. 19.).