

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

NIILA JÄÄSKINENA

przedstawiona w dniu 25 czerwca 2015 r.(1)

Sprawa C-174/14

Sauda or – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos de Sa de dos A ores, S.A.

przeciwko

Fazenda P blica

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Supremo Tribunal Administrativo (Portugalia)]

Odesłanie prejudycjalne – Podatek VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 13 ust. 1 – Niepodleganie opodatkowaniu – Pojęcie „innych podmiotów prawa publicznego” – Region autonomiczny Azorów – Podmiot w formie spółki akcyjnej utworzony przez region, posiadający całość kapitału, której zadaniem jest świadczenie regionowi usług w ogólnym interesie gospodarczym w dziedzinie zarządzania s u b  zdrowia regionu – Określenie zasad świadczenia tych usług, w tym ich odpłatności, w umowach programowych zawartych między tym podmiotem i regionem

I – Wprowadzenie

1. Niniejsza sprawa dotyczy wykładni art. 13 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej(2), a konkretnie wykładni pojęcia „innych podmiotów prawa publicznego”. Rzeczony artykuł przewiduje zwolnienie z podatku VAT określonych transakcji przeprowadzonych przez podmioty prawa publicznego.

2. Skarżąca w postępowaniu przed sądem odsyłającym, Sauda or – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos de Sa de dos A ores SA (zwana dalej „Sauda or”), jest sp  k  akcyjną o kapitale wyłącznie publicznym, a jej kapitał zakładowy należy w 100% do regionu autonomicznego Azorów (zwanego dalej „RAA”). Jej szczególny status, obejmujący cechy zarówno publiczne, jak i prywatne, wzbudzi  wątpliwości Supremo Tribunal Administrativo (Portugalia) co do zakwalifikowania jej jako podmiotu prawa publicznego w rozumieniu art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112.

3. Orzecznictwo Trybunału dotyczące tego przepisu (poprzednio art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy 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(3)) jest bogate, ale dotyczy zasadniczo drugiego kryterium kumulatywnego określonego w tym artykule, w szczególności

przesłanki dotyczącej działalności i czynności wykonywanych przez podmioty prawa publicznego „jako organy władzy publicznej”. Natomiast pojmiecie „innych podmiotów prawa publicznego”, jako takie, badane było o rządziej.

II – Ramy prawne

A – Prawo Unii

1. Dyrektywa 2004/18

4. Zgodnie z art. 1 ust. 9 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2004/18/WE z dnia 31 marca 2004 r. w sprawie koordynacji procedur udzielania zamówień publicznych na roboty budowlane, dostawy i usługi(4):

„»Instytucje zamawiające« oznaczają państwo, jednostki samorządu terytorialnego, podmioty prawa publicznego, związki złozone 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. [...]”.

2. Dyrektywa 2006/112

5. Dyrektywa 2006/112 uchyliła i zastąpiła od dnia 1 stycznia 2007 r. istniejące prawodawstwo wspólnotowe w dziedzinie podatku VAT, w szczególności szóstą dyrektywę(5).

6. Artykuł 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[...]

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

7. Zgodnie z art. 9 ust. 1 tej dyrektywy:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek 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 za takie uznanych. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

8. Artykuł 13 ust. 1 rzeczony dyrektywy stanowi:

„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”.

B – *Prawo portugalskie*

1. Przepisy dotyczące podatku VAT

9. Artykuł 2 ust. 2 kodeksu podatku VAT stanowi, że państwo i inne osoby prawne prawa publicznego nie są płatnikami podatku VAT w odniesieniu do transakcji, które przeprowadzają w ramach wykonywania swoich uprawnień władczych, 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 w sposób, który może zostać pominięty.

2. Uregulowania prawne dotyczące Saudaçor

11. Saudaçor została założona na podstawie regionalnego dekretu z mocą ustawy nr 41/2003/A RAA z dnia 17 października 2003 r. (6) w formie spółki akcyjnej z kapitałem wyłącznie publicznym, a jej kapitał zakładowy należy w 100% do RAA. Saudaçor została utworzona w celu przekształcenia Instituto de Gestão Financeira da Saúde da Região Autónoma dos Açores (instytutu zarządzania finansami służby zdrowia RAA) w spółkę akcyjną.

12. Zgodnie z art. 2 ust. 1 rzeczony dekretu z mocą ustawy nr 41/2003/A 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 służby ochrony zdrowia, w szczególności w regionach dotkniętych klęskami żywiołowymi i na obszarach uznanych za obszary wysokiego ryzyka.

13. Zgodnie z art. 3 rzeczony regionalny dekret z mocą ustawy nr 41/2003/A:

„W ramach zadania świadczenia usług w ogólnym interesie gospodarczym uprawnienia Sudaçor s? nast?puj?ce:

- a) zaopatrzenie w regionalnej s?u?bie zdrowia na zasadzie scentralizowanej;
- b) dostarczanie towarów i usług na rzecz podmiotów cz?onkowskich regionalnej s?u?by zdrowia [zwanej dalej „RSZ”];
- c) przyznawanie finansowania placówkom opieki zdrowotnej zgodnie z celami usług leczniczych, do świadczenia których ka?da placówka zobowi?za?a si? na podstawie zawartych umów;
- d) okre?lanie warunków i wytycznych w zakresie zarz?dzania bud?etem placówek opieki zdrowotnej i nadzorowanie ich realizacji;
- e) ocena zarz?dzania gospodarczo-finansowego instytucji i s?u?b w??czonych do RSZ lub przez ni? finansowanych oraz sporz?dzanie sprawozda? okresowych na temat swojej sytuacji finansowej oraz zarz?dzania zasobami ludzkimi i materialnymi;
- f) wspieranie rozwoju systemów informacji dla instytucji zale?nych od RSZ;
- g) realizowanie prac dotycz?cych RSZ, których wykonanie s?u?y interesowi publicznemu;
- h) zapewnianie wsparcia s?u?bom i zak?adom RSZ w dziedzinach, w których okazuje si? to konieczne”.

14. Artyku? 4 ust. 1 rzeczonego regionalnego dekretu z moc? ustawy nr 41/2003/A stanowi, ?e Sudaçor podlega „postanowieniom niniejszego dekretu, za??czonemu statutowi, systemowi prawnemu sektora przedsi?biorstw pa?stwowych, ustanowionemu w dekrete z moc? ustawy nr 558/99 z dnia 17 grudnia 1999 r.(7), i prawu prywatnemu”. Zgodnie z ust. 2 tego artyku?u, w ramach swojej dzia?alno?ci Sudaçor przestrzega zasad organizacji i funkcjonowania regionalnej s?u?by zdrowia RAA.

15. Artyku? 10 regionalnego dekretu z moc? ustawy nr 41/2003/A przewiduje, ?e przy wykonywaniu uprawnie? Sudaçor przys?uguje? takie same uprawnienia w?adcze jak RAA, i wymienia nast?pnie, tytu?em przyk?adu, niektóre z tych uprawnie?, w tym uprawnienie do wyw?aszczania.

16. Zgodnie z art. 4 ust. 1 regionalnego dekretu z moc? ustawy nr 41/2003/A, dotycz?cego utworzenia Sudaçor, podmiot ten podlega systemowi prawnemu sektora przedsi?biorstw pa?stwowych, ustanowionemu w dekrete z moc? ustawy nr 558/99. Zgodnie z art. 3 dekretu z moc? ustawy nr 558/99(8), jak przedsi?biorstwa publiczne traktowane s? spó?ki za?o?one zgodnie z kodeksem handlowym, w których pa?stwo lub inne pa?stwowe podmioty publiczne maj?, oddzielnie lub wspólnie, bezpo?rednio lub po?rednio, dominuj?cy wp?yw, jak równie? jednostki w formie przedsi?biorstw przewidziane w rozdziale III systemu, okre?lane jako publiczne podmioty gospodarcze.

17. Zgodnie z art. 7 dekretu z moc? ustawy nr 558/99, bez uszczerbku dla przepisów maj?cych zastosowanie do regionalnych przedsi?biorstw publicznych(9), gminnych i mi?dzygminnych, przedsi?biorstwa publiczne podlegaj? prawu prywatnemu, z wyj?tkiem zakresu uregulowanego w niniejszym dekrete z moc? ustawy i w aktach dotycz?cych przyj?cia statutu tych przedsi?biorstw. Przedsi?biorstwa publiczne podlegaj? opodatkowaniu w zakresie podatków bezpo?rednich lub po?rednich wed?ug przepisów ogólnych(10).

18. Sauda?or prowadzi dzia?alno?? w ramach umów programowych zawieranych z RAA zgodnie z art. 20 ust. 1 swojego statutu, w których s? okre?lone, w szczególno?ci, us?ugi, które Sauda?or powinna ?wiadczy? w dziedzinie planowania i zarz?dzania regionaln? s?u?b? zdrowia oraz rekompensata, zwana „wk?adem finansowym”, któr? ów region p?aci „tytu?em wynagrodzenia za ?wiadczenie us?ug b?d?cych przedmiotem niniejszej umowy” i która jest „uznana za wystarczaj?c? do pokrycia kosztów obs?ugi Sauda?or”.

19. Tak wi?c pierwsza umowa programowa zosta?a zawarta w dniu 23 lipca 2004 r., dotyczy?a okresu 2004–2008, który przewidywa? rekompensat? ogóln? w wysoko?ci 15 905 000 EUR, czyli kwot? 3 990 000 EUR za 2007 r. oraz kwot? 4 050 000 EUR za 2008 r. Druga umowa programowa zosta?a zawarta ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2009 r.(11), obejmowa?a okres 2009–2012 i przewidywa?a rekompensat? roczn? w wysoko?ci 8 500 000 EUR, która to kwota w drodze zarz?dzenia wspólnego z dnia 8 marca 2010 r.(12) zosta?a obni?ona do wysoko?ci 6 599 147 EUR na 2009 r. Zgodnie z klauzul? 5 obu umów programowych kwoty te mog? zosta? skorygowane, o ile w wyniku zmiany okoliczno?ci taka warto?? oka?e si? oczywi?cie niewystarczaj?ca w celu umo?liwienia wykonania umowy programowej.

20. Umowy programowe wymieniaj? zobowi?zania umowne Sauda?or w klauzuli 3, a us?ugi ?wiadczone w interesie ogólnym przez Sauda?or w za??czniku III. Rzeczne us?ugi w interesie ogólnym obejmuj? trzy kategorie us?ug, mianowicie pomoc w planowaniu regionalnej s?u?by zdrowia, monitorowanie i finansowanie regionalnej s?u?by zdrowia oraz instalacj?, zarz?dzanie i konserwacj? systemu informacyjnego oraz wsparcia informatycznego w sektorze zdrowia RAA.

III – Spór w post?powaniu g?ównym, pytania prejudycjalne i post?powanie przed Trybuna?em

21. W dniu 2 marca 2011 r. portugalska administracja podatkowa sporz?dzi?a projekt sprawozdania z kontroli zawieraj?cy propozycj? decyzji koryguj?cej dotycz?cej podatku VAT nale?nego od Sauda?or z tytu?u jej dzia?alno?ci w latach 2007–2010 w ??cznej kwocie 4 750 586,24 EUR.

22. W dniu 6 kwietnia 2011 r. rzeczne sprawozdanie z kontroli zosta?o przyj?te po przes?uchaniu Sauda?or.

23. Wed?ug sprawozdania cytowanego w postanowieniu odsy?aj?cym, Sauda?or w latach podlegaj?cych kontroli ksi?gowa?a wynagrodzenie otrzymywane od RAA jako dotacje zwolnione z podatku VAT. W toku post?powania Sauda?or jednak zrezygnowa?a z ich kwalifikacji jako dotacji i podnios?a, ?e powinna by? traktowana jako „osoba prawna prawa publicznego” w rozumieniu art. 2 ust. 2 kodeksu podatku VAT, maj?cego na celu transpozycj? art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy, którego tre?? odpowiada art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112.

24. W rzeczonym sprawozdaniu z kontroli administracja podatkowa stwierdzi?a w szczególno?ci, ?e bior?c pod uwag? obowi?zuj?cy j? system prawny, spó?ka Sauda?or podlega zasadom ogólnym VAT i nie mo?e powo?ywa? si? na zasad? nieopodatkowania podatkiem VAT podmiotów prawa publicznego, ustanowion? w art. 2 ust. 2 kodeksu podatku VAT. Zreszt?

Saudaor uznała, że jest opodatkowana podatkiem VAT, ponieważ zażądała ogółem 2 300 273,17 EUR z tytułu odliczenia podatku VAT od zakupu towarów i usług, jednakże nie rozliczyła podatku VAT od kwot otrzymanych od RAA.

25. Administracja podatkowa powołała się na wiążącą informacj nr 1271 z dnia 21 marca 2006 r.(13), zgodnie z którą art. 2 ust. 2 kodeksu podatku VAT ogranicza wyłączenie z zakresu stosowania podatku, na warunkach, które przewiduje, do państwa i osó prawnych prawa publicznego. Inne podmioty nie mog z niego skorzysta, nawet jeśli są przedsiębiorstwami publicznymi w rozumieniu systemu prawnego sektora przedsiębiorstw pastwowch, tak jak w niniejszej sprawie w przypadku spółki akcyjnej o kapitale wyłącznie publicznym, i nawet jeśli są mu zlecone określone czynności obejmujące wykonywanie oddelegowanych uprawnień władczych, które nie stwarzają zakłócenia konkurencji.

26. Ponadto, zdaniem tej administracji, usługi świadczone przez Saudaor w dziedzinie planowania i zarządzania regionalną sb zdrowia w ramach umów programowych dotyczą dziedzin działalności objętych inicjatyw podmiotów prywatnych, wskutek czego brak opodatkowania podatkiem VAT może również prowadzi do zakłócenia konkurencji. Tak jest na przykład w odniesieniu do instalacji, zarządzania i konserwacji systemu informatycznego sby zdrowia regionu.

27. Następnie spółce Saudaor doręczono decyzje określające wysokość zobowiązania z tytułu podatku VAT. W dniu 27 lipca 2011 r. wobec spółki zostało wszczęte podatkowe postępowanie egzekucyjne dotyczące windykacji podatku VAT i odsetek wyrównawczych.

28. Saudaor wniosła skarg do Tribunal Administrativo e Fiscal de Ponta Delgada na postanowienia dotyczące windykacji podatku VAT i odsetek wyrównawczych, w odniesieniu do lat obrotowych 2007–2010, z tytułu których zażądano od niej łącznej kwoty 5 157 249,72 EUR.

29. Rzeczon sąd pierwszej instancji oddali t skarg twierdzc w szczególności, że zasada nieopodatkowania podatkiem VAT podmiotów prawa publicznego, przewidziana w art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112, nie obejmuje podmiotu takiego jak Saudaor, który, mimo iż zosta utworzony przez RAA, jest spók akcyjną, odrębną od regionu, podlegającą zasadom prawa prywatnego, która realizuje swoje funkcje i cele w sposób niezależny.

30. Sąd odsyłający, do którego wniesiono apelacj od tego orzeczenia, uważa, że centralną kwesti w niniejszej sprawie jest to, czy podmiot taki jak Saudaor może powoa się na zasad 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 ustalenie, czy kwoty leżące u podstaw spornych decyzji określających wysokość zobowiązania z tytułu podatku VAT stanowi przeniesienia budżetowe pomiędzy podmiotami publicznymi.

31. Uważa on, że o ile w orzecznictwie Trybunału jest oczywiste, iż z opodatkowania podatkiem VAT wyłączona jest jedynie działalność podmiotów prawa publicznego działających w charakterze władzy publicznej, orzecznictwo to nie pozwala na ustalenie, czy taki podmiot jak Saudaor, ze względu na jego status prawny spółki akcyjnej powstałej w wyniku przekształcenia podmiotu państwowego, mieści się w zakresie pojęcia podmiotu prawa publicznego i czy w tym kontekście zakres tego pojęcia pokrywa się z zakresem pojęcia „podmiotu prawa publicznego” w rozumieniu art. 1 ust. 9 dyrektywy 2004/18, jak twierdzi Saudaor.

32. Powziwszy w?tliwi?ci co do wyk?adni art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112, Supremo Tribunal Administrativo postanowieniem z dnia 12 marca 2014 r. postanowi? zawiesi? post?powanie w zawis?ej przed nim sprawie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1. Czy poj?cie podmiotu prawa publicznego w rozumieniu art. 13 ust. 1 [akapit pierwszy] dyrektywy [2006/112] mo?e zosta? dookre?lone [przez s?d krajowy] za pomoc? poj?cia prawnego podmiotu prawa publicznego ustanowionego w art. [1] ust. [9] dyrektywy [2004/18]?

2. Czy podmiot maj?cy form? spółki akcyjnej, której kapita? jest wy?cznie publiczny, posiadany w 100% przez [autonomiczny region Azorów], którego przedmiotem dzia?alno?ci jest ?wiadczenie us?ug w zakresie konsultacji i zarz?dzania w dziedzinie regionalnego systemu s?u?by zdrowia w celu jego promocji i racjonalizacji, które s? ?wiadczone w ramach wykonywania umów programowych zawieranych z autonomicznym regionem Azorów, i do którego w wyniku delegacji nale?? kompetencje organu administracyjnego posiadane przez [ten region] – do którego pierwotnie nale?y obowi?zek ?wiadczenia publicznych us?ug zdrowotnych – jest obj?ty poj?ciem podmiotu prawa publicznego, który dzia?a w charakterze organu w?adzy publicznej w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy [2006/112]?

3. Czy w ?wietle postanowie? tej dyrektywy wynagrodzenie otrzymywane przez ow? spółk?, polegaj?ce na udost?pnieniu ?rodków finansowych koniecznych do wykonania owych umów programowych, mo?e zosta? uznane za wynagrodzenie za ?wiadczenie us?ug w celu obj?cia jej podatkiem VAT?

4. W przypadku odpowiedzi twierd?cej, czy spółka ta spe?nia przes?anki konieczne do skorzystania ze zwolnienia z podatku zawartego w art. 13 ust. 1 dyrektywy [2006/112]?”.

33. Uwagi na pi?mie zosta?y przedstawione przez Souda?or, rz?dy portugalski i Zjednoczonego Królestwa oraz Komisj? Europejsk?, z których wszystkie by?y reprezentowane na rozprawie, która odby?a si? w dniu 19 marca 2015 r.

IV – Analiza

A – Uwagi wst?pne

34. Przed rozpocz?ciem analizy pyta? prejudycjalnych zbadam kolejno??, w jakiej nale?y je rozpatrzy?. Souda?or zaproponowa?a, aby w pierwszej kolejno?ci zbada? pytanie trzecie, dotycz?ce tego, czy wynagrodzenie p?acone przez RAA jest wynagrodzeniem uzyskanym za ?wiadczone us?ugi. Wed?ug Souda?or chodzi tu o zagadnienie dotycz?ce charakteru jej dzia?alno?ci, który nie by? „gospodarczy” w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112.

35. Artyku?y 9 i 13 dyrektywy 2006/112 nale?? do tytu?u III rzeczoney dyrektywy, zatytu?owanego „Podatnicy”. Ów tytu? III zawiera przepisy ogólne dotycz?ce opodatkowania oraz przypadków szczególnych, takich jak system grupowego opodatkowania VAT i zasady dotycz?ce organów w?adzy publicznej.

36. Pragn? zauwa?y? w tym wzgl?dzie, ?e art. 9 dyrektywy 2006/112 stanowi zasad? ogóln?, podczas gdy art. 13 to regu?a dotycz?ca zwolnienia(14). Zgodnie z orzecznictwem Trybuna?u, zastosowanie art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112 zak?ada uprzednie stwierdzenie, ?e rozwa?ana dzia?alno?? ma charakter gospodarczy(15).

37. Poj?cie dzia?alno?ci gospodarczej, o którym mowa w art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112, jest zwi?zane z art. 2 tej dyrektywy, poniewa?, aby dzia?alno?? mog?a by? uznana za dzia?alno??

gospodarczy, powinna być prowadzona odpowiednio. Jeżeli działalność usługodawcy polega jedynie na świadczeniu bez bezpośredniego wynagrodzenia, nie ma podstawy opodatkowania, w związku z czym świadczenie takie nie podlega podatkowi VAT. Działalność gospodarcza podatników musi polegać na czynnościach wykonywanych w celu uzyskania świadczenia wzajemnego lub które mogą zostać wynagrodzone za pomoc świadczenia wzajemnego(16).

38. Zatem, moim zdaniem, Trybunał, aby móc udzielić użytecznych odpowiedzi sądowi odsyłającemu, powinien rozstrzygnąć tylko dwie kwestie prawne.

39. Rozstrzygnięcie sporu w sprawie głównej uzależnione jest bowiem, po pierwsze, od tego, czy podmiot taki jak Saudaçor należy uznać za podatnika, a odpowiedź na to pytanie z kolei od tego, czy jego działalność ma charakter gospodarczy w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112. Aby odpowiedzieć na to pytanie, należy zbadać, czy opłata uiszczona przez RAA stanowi wynagrodzenie uzyskane za usługi świadczone przez Saudaçor.

40. Po drugie, jeżeli Saudaçor należy uznać za podatnika, należy zbadać, czy nie byłaby ona jednak zwolniona z podatku VAT zgodnie z art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112 jako podmiot prawa publicznego wykonujący sporne transakcje w charakterze władzy publicznej.

41. Proponuję zatem, aby to właśnie w tym porządku rozpatrzyć pytania prejudycjalne zadane przez Supremo Tribunal Administrativo.

42. Ponadto zauważam, że rzód portugalski opiera swoje twierdzenie, zgodnie z którym art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112 nie ma znaczenia dla sprawy przed sądem odsyłającym, na tym, że skoro Saudaçor wykonała transakcje, które według jej własnych twierdzeń uprawniają ją do odliczenia podatku VAT dotyczącego nabycia, nie może już powoływać się na prawo do niepodlegania opodatkowaniu podatkiem VAT w odniesieniu do tych samych transakcji. W tym względzie rzód ten powołuje się na wyroki Cantor Fitzgerald International(17) i MDDP(18). Wydaje mi się jednak, że informacje zawarte w tych wyrokach nie mają ani bezpośredniego znaczenia w niniejszej sprawie ani nawet nie są istotne dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym.

43. W istocie, moim zdaniem pojęcie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112, a także pojęcie innych podmiotów prawa publicznego w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit pierwszy wspomnianej dyrektywy, są pojęciami opartymi na elementach obiektywnych. Zachowanie danej osoby, niezależnie od tego, czy jest ona podatnikiem podatku VAT, czy nie, nie może zmienić znaczenia ani zakresu stosowania tych przepisów(19).

B – W przedmiocie gospodarczego charakteru działalności Saudaçor i jej opodatkowania podatkiem VAT

44. Wątpliwość co do odsyłającego dotyczy ce charakteru usług Saudaçor, wskazane w trzecim pytaniu prejudycjalnym, wynikają ze stwierdzenia Saudaçor, zgodnie z którym wynagrodzenia, które zostały jej wypłacone przez RAA, odpowiadają przepływom środków budżetowych pomiędzy dwiema osobami prawnymi prawa publicznego, mającym na celu umożliwienie Saudaçor świadczenia niekomercyjnych usług w dziedzinie realizacji regionalnej służby zdrowia oraz zarządzania nią.

45. Natomiast zdaniem pozostałych stron, które przedstawiły uwagi, kwoty wypłacone przez RAA spółce Saudaçor pozostają w bezpośrednim związku z usługami, które Saudaçor ma obowiązek świadczyć na rzecz RAA.

46. Dla przypomnienia, Saudaçor ma za zadanie świadczenie usług w ogólnym interesie

gospodarczym w dziedzinie zdrowia, których przedmiotem jest planowanie i zarządzanie regionalnym systemem zdrowia i systemami informacyjnymi, infrastrukturą i instalacjami, które do niego należą, jak również realizacja robót budowlanych, konserwacji, napraw i remontów placówek i służby ochrony zdrowia(20).

47. Rząd portugalski wyjaśnił, że sprawa przed sądem odsyłającym dotyczy jedynie płatności, o których mowa w klauzuli 2 lit. a) i art. 5 ust. 1 oraz załącznikach I do umów programowych za okresy 2004–2008 i 2009–2012, odnoszących się do usług, które Sudaor zobowiązała się świadczyć na rzecz RAA, ponieważ decyzje o określeniu wysokości zobowiązania w zakresie podatku VAT zakwestionowane w postępowaniu przed sądem odsyłającym dotyczą tylko tych płatności(21). Ponadto, zdaniem tego sądu, rozpatrywane usługi to wyłącznie usługi wsparcia technicznego i administracyjnego, często kwalifikowane jako tak zwane usługi „back office”.

48. W odniesieniu do obniżenia wysokości wkładu finansowego za 2009 r. zarządzeniem z dnia 8 marca 2010 r. rząd portugalski wyjaśnił, że chodzi o skorygowanie istotnego błędu w umowie programowej na lata 2009–2012.(22), a nie o jednostronne ustalenie przez RAA wynagrodzenia należnego spółce Sudaor, która posiada ponadto własny niezależny rząd, jak również wszelką zdolność do prowadzenia rokowań i zawierania umów.

49. Należy przede wszystkim przypomnieć, że zgodnie z art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112 za „działalność gospodarczą” jest uważana wszelka działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi, a w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu. Zgodnie z orzecznictwem, analiza tych definicji wskazuje na szeroki zakres stosowania pojęcia działalności gospodarczej oraz na jego obiektywny charakter, co oznacza, że działalność ta jest postrzegana jako taka, niezależnie od jej celów lub rezultatów. Określona działalność jest więc uznawana za gospodarczą, jeżeli ma charakter stały i jest wykonywana w zamian za wynagrodzenie otrzymywane przez osobę, która ją wykonuje(23).

50. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, możliwość zakwalifikowania danej transakcji jako transakcji odpłatnej jest uzależniona wyłącznie od istnienia *bezpośredniego związku* między dostawą towarów lub świadczeniem usług a świadczeniem wzajemnym rzeczywiście otrzymanym przez podatnika. Co za tym idzie, świadczenie usługi następuje odpłatnie, a zatem podlega opodatkowaniu tylko, jeżeli pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdy świadczenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości usługi świadczonej usługobiorcy(24).

51. Okoliczności, iż działalność podmiotu gospodarczego polega na pełnieniu funkcji przyznanych i regulowanych przez ustawę w interesie powszechnym, jest w tym zakresie bez znaczenia(25). Płatność dokonana przez organ władzy publicznej w interesie ogólnym może zatem stanowić świadczenie wzajemne za świadczenie usług w rozumieniu dyrektywy 2006/112. Pojęcie świadczenia usług nie zależy od przeznaczenia nadanego usługę przez podmiot, który płaci za nią wynagrodzenie. Pod uwagę powinien być brany jedynie charakter zaciągającego zobowiązania, co oznacza, że aby wchodził w zakres stosowania wspólnego systemu podatku VAT, zobowiązanie takie musi prowadzić do konsumpcji(26).

52. Ponadto, aby świadczenie usług mogło być uznane za odpłatne w rozumieniu dyrektywy 2006/112, nie jest konieczne, aby świadczenie wzajemne za taką usługę było uzyskane bezpośrednio od jej odbiorcy; świadczenie wzajemne może pochodzić także od osoby trzeciej(27). Sytuacja taka nie ma jednak miejsca w sprawie przed sądem odsyłającym, ponieważ odbiorcą usług świadczonych przez Sudaor jest RAA, podmiot publiczny odpowiedzialny za

regionaln? s?u?b? zdrowia Azorów, który dokonuje zap?aty i jest odbiorc? tych us?ug.

53. Wreszcie z orzecznictwa Trybuna?u wynika, ?e w przypadku gdy rozpatrywane ?wiadczenie us?ug charakteryzuje si? w szczególno?ci ci?g?? gotowo?ci? us?ugodawcy do udzielenia w odpowiednim momencie wymaganych ?wiadcze?, to aby uzna?, ?e istnieje bezpo?redni zwi?zek pomi?dzy wspomnianym ?wiadczeniem oraz otrzymywanym w zamian ?wiadczeniem wzajemnym, nie jest konieczne ustalenie, ?e zap?ata odnosi si? do zindywidualizowanego i ?ci?le okre?lonego ?wiadczenia(28).

54. Moim zdaniem, ze wszystkich umów programowych, które przewiduj? wyra?nie „wynagrodzenie za wykonywanie us?ug b?d?cych przedmiotem umowy”, wynika, ?e istnieje bezpo?redni zwi?zek pomi?dzy p?atno?ciami dokonywanymi przez RAA a ?wiadczeniem us?ug w interesie ogólnym przez Sauda?or. Przypomn?, ?e fakt, i? p?atno?? jest dokonywana przez organ w?adzy publicznej w interesie ogólnym nie wyklucza mo?liwo?ci uznania jej za ?wiadczenie wzajemne wzgl?dem ?wiadczenia us?ug w rozumieniu dyrektywy 2006/112(29).

55. Ponadto, zgodnie z orzecznictwem Trybuna?u, podstawowym kryterium stosowania wspólnego systemu podatku VAT jest uwzgl?dnienie warunków gospodarczych i handlowych. W celu spe?nienia wymogów pewno?ci prawa, skoro sytuacja umowna zwykle odzwierciedla rzeczywiste zdarzenia gospodarcze i handlowe transakcji, istotne warunki umowy s? zazwyczaj czynnikiem, który nale?y bra? pod uwag?, chyba ?e oka?e si?, i? omawiane warunki umowne stanowi? ca?kowicie sztuczno? konstrukcj?, która nie jest adekwatna do rzeczywistych zdarze? gospodarczych i handlowych transakcji(30). Nie wydaje si?, by tak by?o w sprawie g?ównej. Postanowienia umowne mog? by? zatem brane pod uwag? jako element oceny.

56. Nic nie wskazuje równie? na to, aby w niniejszej sprawie wk?ad otrzymywany przez Sauda?or nie odpowiada? w oczywisty sposób rzeczywistej warto?ci ?wiadczonych us?ug(31). Natomiast wed?ug umów programowych wysoko?? wk?adu mo?na zrewidowa?, je?li oka?e si? on niewystarczaj?cy do wykonania wspomnianej umowy programowej. Wydaje mi si?, ?e takie rewizje zwi?kszaj?ce ow? kwot? nie mia?y miejsca w latach 2007–2010. Natomiast rewizja wk?adu finansowego w 2009 r., w postaci obni?enia tego wk?adu, zosta?a dokonana w okoliczno?ciach, w których kwoty zafakturowane ju? przez Sauda?or w chwili podpisania umowy programowej na dany rok by?y o blisko dwa miliony euro ni?sze od kwoty przewidzianej w umowie programowej podpisanej w 2010 r.

57. Dzia?alno?? Sauda?or polegaj?ca na ?wiadczeniu us?ug planowania, zarz?dzania i doradztwa ma charakter sta?y, a w zamian za swoje us?ugi Sauda?or otrzymuje wynagrodzenie. W zwi?zku z tym rozpatrywana dzia?alno?? Sauda?or ma charakter gospodarczy i stanowi ?wiadczenie us?ug za wynagrodzeniem. Ponadto nale?y podkre?li?, ?e Sauda?or w ?aden sposób nie ?wiadczy us?ug w zakresie publicznej s?u?by zdrowia dla mieszka?ców Azorów. Te ostatnie us?ugi s? ?wiadczone przez podmioty cz?onkowskie regionalnej s?u?by zdrowia.

58. Poniewa? charakter ?wiadczenia przez Sauda?or us?ug b?d?cych przedmiotem sprawy g?ównej nale?y uzna? za gospodarczy, nale?y uzna?, ?e Sauda?or podlega opodatkowaniu podatkiem VAT na podstawie art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112. Nale?y zatem dokona? wyk?adni poj?cia podmiotu prawa publicznego, o którym mowa w art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112, aby móc zbada?, czy Sauda?or mo?e jednak zosta? zwolniona z podatku VAT jako podmiot prawa publicznego dzia?aj?cy w charakterze w?adzy publicznej.

C – *W przedmiocie mo?liwo?ci zastosowania zwolnienia przewidzianego w art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112 w odniesieniu do dzia?alno?ci gospodarczej Sauda?or*

1. W przedmiocie braku znaczenia poj?cia „podmiotu prawa publicznego” w rozumieniu

dyrektywy 2004/18 do celów wyk?adni art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112

59. W sprawie g?ównej Sauda?or zaproponowa?a, aby ze wzgl?dów wewn?trznej spójno?ci systemu dokonywa? wyk?adni poj?cia „innych podmiotów prawa publicznego” w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 w ?wietle poj?cia „podmiotu prawa publicznego” w rozumieniu art. 1 ust. 9 dyrektywy 2004/18. Wed?ug Sauda?or poj?cie podmiotu prawa publicznego jest w prawie Unii poj?ciem horyzontalnym. S?d odsy?aj?cy w pytaniu pierwszym d??y do ustalenia, czy taka interpretacja jest mo?liwa.

60. Tak jak utrzymuj? rz?dy portugalski i Zjednoczonego Królestwa oraz Komisja, jestem zdania, ?e taka wyk?adnia nie mo?e zosta? przyj?ta, z powodów przedstawionych poni?ej.

61. Nale?y przypomnie?, ?e art. 9 i 13 dyrektywy 2006/112 ustanawiaj? bardzo szeroki zakres stosowania podatku VAT. Trybuna? wielokrotnie stwierdza?, ?e z systematyki i celu dyrektywy 2006/112, a tak?e z miejsca art. 13 tej dyrektywy we wspólnym systemie podatku VAT ustanowionym przez szóst? dyrektyw? wynika, ?e ka?dy rodzaj dzia?alno?ci maj?cej charakter gospodarczy jest co do zasady opodatkowany podatkiem VAT(32).

62. Prawodawca Unii zamierza? bowiem ograniczy? zakres stosowania nieopodatkowania podmiotów prawa publicznego, tak aby przestrzegana by?a zasada ogólna(33). Celem art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112 jest zatem zwolnienie z podatku VAT wy??cznie wykonywania dzia?alno?ci gospodarczej przez podmioty prawa publicznego jako organy w?adzy publicznej, z wyj?tkiem sytuacji, gdy zwolnienie prowadzi do „znacz?cych zak?óce? konkurencji”(34).

63. Artyku? 13 zosta? uznany w orzecznictwie Trybuna?u za regu?? dotycz?c? zwolnienia, któr? nale?y ocenia? w ogólnym kontek?cie wspólnego systemu podatku VAT(35). Tak wi?c jako odst?pstwo od zasady opodatkowania wszelkiej dzia?alno?ci o charakterze gospodarczym, art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 musi by? przedmiotem *wyk?adni ?cis?ej*(36). Dotyczy to oczywi?cie równie? wyk?adni poj?cia „innych podmiotów prawa publicznego” znajduj?cego si? w art. 13 ust. 1 akapit pierwszy.

64. Natomiast bior?c pod uwag? cele okre?lone przez przepisy prawa Unii w sprawie koordynacji procedur udzielania zamówie? publicznych, a w szczególno?ci podwójny cel otwarcia na konkurencj? i przejrzysto?ci, nale?y przyj?? szerok? i funkcjonaln? wyk?adni? poj?cia „podmiotu prawa publicznego” w rozumieniu art. 1 ust. 9 dyrektywy 2004/18(37).

65. Nale?y stwierdzi?, ?e znaczenie z jednej strony poj?cia „podmiotu prawa publicznego” w rozumieniu dyrektywy 2004/18, a z drugiej strony poj?cia „innych podmiotów prawa publicznego” w rozumieniu dyrektywy 2006/112 nie mo?e by? identyczne, poniewa? cele tych dwóch dyrektyw istotnie si? ró?ni?. Jak to podkre?li? rz?d portugalski, cele wspólnego systemu podatku VAT zosta?yby bowiem naruszone, je?li na potrzeby tego podatku mo?na by?oby przyj?? szerok? wyk?adni? poj?cia „innych podmiotów prawa publicznego”, tak? jaka zosta?a przyj?ta w odniesieniu do „podmiotu prawa publicznego” w dyrektywie 2004/18 ze wzgl?dów funkcjonalnych, aby zapewni? poszanowanie zasad udzielania zamówie? publicznych. Takie zbli?enie rzeczywi?cie doprowadzi?oby do nieuzasadnionego zwolnienia z podatku VAT dzia?alno?ci gospodarczej wykonywanej przez osoby prawa publicznego i prywatnego, o których mowa w art. 1 ust. 9 dyrektywy 2004/18.

66. Należy dodać, że, jak sędzisznie podniósł rząd Zjednoczonego Królestwa, decyzja prawodawcy Unii, żeby nie odnosić się w dyrektywie 2006/112 do pojęcia „podmiotu prawa publicznego”, określonego w dyrektywie 2004/18, jest celowa. W innych kontekstach bowiem, gdy uznaje on za właściwe ustanowić związek pomiędzy dwoma instrumentami prawa Unii, prawodawca Unii wprowadził definicję stosowaną w dyrektywie 2004/18 poprzez odwołanie(38).

67. Pojęcie „innych podmiotów prawa publicznego” znajduje się w art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 należy zatem interpretować wyjątkowo w świetle systematyki i celu wspomnianej dyrektywy, jak również miejsca tego przepisu we wspólnym systemie podatku VAT ustanowionym przez szósty dyrektyw(39).

2. W przedmiocie wykładni pojęcia „innych podmiotów prawa publicznego” i w przedmiocie kwalifikacji prawnej Sądów w tym względzie

68. W odniesieniu do drugiego i czwartego pytania prejudycjalnego zasadniczą kwestią przy dokonywaniu wykładni pojęcia „innych podmiotów prawa publicznego” w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 jest to, czy chodzi o autonomiczne pojęcie prawa Unii, jak podnosi rząd Zjednoczonego Królestwa, czy raczej o dorozumiane odwołanie do prawa krajowego państw członkowskich.

69. Przypominam, przede wszystkim, że prawodawca Unii podjął decyzję, aby nie definiować tego pojęcia w ramach dyrektywy 2006/112 i nie stosować odwołań do pojęcia podmiotu prawa publicznego, takiego jak znajduje się, w szczególności, w dyrektywie 2004/18, jak zostało to wskazane w pkt 66 niniejszej opinii.

70. Pojęcie „inne podmioty prawa publicznego” znajduje się już w art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy, którego brzmienie jest identyczne z brzmieniem art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112. W artykule tym wcześniej w wersji w języku francuskim mowa była o „les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public” [państwach, regionach, departamentach, gminach i innych podmiotach prawa publicznego].

71. Artykuł 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112 i art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy VAT również zachowały w tym względzie identyczne sformułowanie w wersjach niemieckiej i angielskiej. W języku niemieckim wyliczenie to wygląda następująco: „Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts”, podczas gdy wersji angielskiej brzmi: „states, regional and local government authorities and other bodies governed by public law”.

72. Należy jednak zauważyć, że różne wersje językowe nie są w pełni podobne, ponieważ wersja francuska oprócz „innych podmiotów prawa publicznego” wylicza cztery szczególne podmioty prawa publicznego, podczas gdy wersje niemiecka i angielska wymieniają ich tylko trzy. W odniesieniu do innych oryginalnych wersji językowych tego artykułu, wersje duńska i włoska wymieniają cztery kategorie podmiotów, tak jak wersja francuska, podczas gdy wersja niderlandzka wymienia ich pięć: „de Staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen”.

73. Podejście przyjęte przy opracowywaniu tego wykazu nie zostało wyjaśnione w uzasadnieniu do propozycji szóstej dyrektywy(40), ale szereg wersji językowych(41) pierwotnego projektu szóstej dyrektywy zostało zmienionych przed przyjęciem rzeczonyj dyrektywy poprzez dodanie słowa „inne”(42).

74. W świetle różnych językowych, a także obecności wyrażenia „inne” w wykazie wydaje mi się jasne, że wykaz ten ma na celu wyliczenie w sposób niewyczerpujący podmiotów, które mogą być

zwolnione z podatku VAT na mocy art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112. Zatem państwa, regiony, departamenty i gminy są jedynie przykładami organizacji, które mogą być zwolnione z podatku.

75. Uważam zatem, że funkcja pojęcia „innych podmiotów prawa publicznego” zawartego w spornym przepisie polega wyrażeniu na wskazaniu przykładowego charakteru tego przepisu. Istnienie rozbieżności językowych co do liczby oraz oznaczeń organizacji lub podmiotów, które mogą być zwolnione z podatku, potwierdza tę analizę.

76. Dlatego uważam, że wykaz znajdujący się w art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 stanowi w sposób dorozumiany odniesienie do ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do pojęcia „innych podmiotów prawa publicznego”.

77. Rząd Zjednoczonego Królestwa stwierdził w trakcie rozprawy, że pojęcie podmiotu prawa publicznego jest pojęciem autonomicznym prawa Unii. Zdaniem tego rządu, gdyby pojęcie to zależało jedynie od ustawodawstw państw członkowskich, mogłoby mieć zbyt szeroki zakres. Kwalifikacja danej jednostki jako podmiotu prawa publicznego w rozumieniu przepisów krajowych nie byłaby pozbawiona znaczenia dla sprawy, lecz nie byłaby też decydująca.

78. Prawdą jest, że na pierwszy rzut oka orzecznictwo Trybunału wydaje się potwierdzać ową tezę rządu Zjednoczonego Królestwa. W opinii Trybunału bowiem, o ile określenie organizacji przez prawo administracyjne państwa członkowskiego jako podmiot prawa publicznego ma oczywiście znaczenie dla określenia jego traktowania do celów podatku VAT, o tyle nie może być uznane za decydujące, jeżeli rzeczywisty charakter i istota działania, którą organizacja ta wykonuje, wskazują, że nie są spełnione przesłanki stosowania rzecznej zasady nieopodatkowania(43).

79. Jednakże sprawa Komisja/Hiszpania dotyczyła sytuacji, w której określenie przez ustawodawstwo krajowe organizacji jako podmiotu prawa publicznego nie odpowiadało jej charakterowi i działaniu faktycznie wykonywanej przez tę organizację, ponieważ podmioty gospodarcze będące przedmiotem sporu nie były włączone do organizacji administracji publicznej i prowadziły działania w ramach zawodu zrównanego z wolnymi zawodami. Zatem wykładnia przyjęta w tej konkretnej sprawie była konieczna do tego, aby zapewnić jasność wykładni każdego reguły dotyczącej zwolnienia, takiej jak zawarta w art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112(44).

80. Natomiast, jak mi się wydaje, trudno sobie wyobrazić, by organizacja prawa prywatnego na podstawie ustawodawstwa krajowego mogła być uznana za podmiot prawa publicznego w rozumieniu prawa Unii. Ponieważ na poziomie prawa Unii nie istnieje definicja „prawa publicznego”, należy odnieść się do przepisów prawa publicznego każdego państwa członkowskiego.

81. Tymczasem, jak już wskazałem w pkt 63 niniejszej opinii, art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112, jako odstępstwo od zasady opodatkowania wszelkiej działalności o charakterze gospodarczym, musi być przedmiotem wykładni jasnej. I tak, artykuł ten może służyć, wspólnie z kumulatywnym kryterium działania w charakterze władzy publicznej, jako ograniczenie, ale nie rozszerzenie, kwalifikacji podmiotu prawa publicznego zgodnie z prawem krajowym, jeżeli jego stosowanie prowadzi do zwolnienia z podatku VAT w sposób niezgodny z duchem dyrektywy 2006/112 i celami art. 13.

82. Wynika z tego, moim zdaniem, że art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 nie może być interpretowany w ten sposób, że podmiot prywatny w rozumieniu przepisów krajowych może być uznany za podmiot prawa publicznego na mocy prawa Unii. Państwa członkowskie

powinny mieć prawo do określenia „innych podmiotów prawa publicznego” w sposób precyzyjny, przy czym prawo Unii nie może rozszerzać tej definicji na inne organizacje, które zgodnie z właściwymi przepisami prawa krajowego mają charakter prywatny. Moim zdaniem, stanowisko Trybunału w wyroku Komisja/Hiszpania(45) nie podważa tego wniosku.

83. Co więcej, biorąc pod uwagę całość powyższych rozważań wydaje mi się, że krajowa definicja podmiotu prawa publicznego, która nie odzwierciedla rzeczywistego charakteru i istoty działalności danej organizacji, może zostać ograniczona również za pośrednictwem drugiej kumulatywnej przesłanki zastosowania tej zasady nieopodatkowania, a mianowicie przesłanki, zgodnie z którą dana instytucja musi działać jako organ władzy publicznej. Wykonywanie działalności „jako organ władzy publicznej” w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 stanowi autonomiczne pojęcie prawa Unii. Zgodnie bowiem z wyrokiem Komisja/Hiszpania, przy stosowaniu tej zasady nieopodatkowania wobec organizacji należy uwzględnić, oprócz sposobu określenia tej organizacji w prawie krajowym, „rzeczywisty charakter i istotę działalności, którą organizacja ta wykonuje”(46). Pojęcie „istoty działalności” można rozumieć, moim zdaniem, jako bezpośrednio odniesienie do przesłanki dotyczącej wykonywania działalności „jako organ władzy publicznej”.

84. Odnośnie do kryterium wykonywania działalności jako organ władzy publicznej, z utrwalonego orzecznictwa wynika, że działalność wykonywaną w charakterze organu władzy publicznej w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 jest działalnością wykonywaną przez podmioty prawa publicznego w ramach właściwego dla nich reżimu prawnego, z wyłączeniem tej działalności, która jest wykonywana przez nie na tych samych warunkach prawnych, na jakich działają prywatni przedsiębiorcy. Kwalifikacja rozpatrywanej działalności w świetle tego kryterium należy do sądu krajowego(47).

85. W tym względzie, zgodnie z orzecznictwem, sposób wykonywania czynności jest tym, co pozwala na określenie zakresu niepodlegania opodatkowaniu jednostek publicznych. W rzeczywistości bowiem, w zakresie w jakim art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 uzależnia brak opodatkowania podmiotów prawa publicznego od tego, czy działają „w charakterze organów publicznych”, wyłącza spod nieopodatkowania czynności wykonywane przez te podmioty nie w charakterze podmiotów prawa publicznego, lecz w charakterze podmiotów prawa prywatnego. Jednakże jedynym kryterium, które pozwala na rozróżnienie w sposób pewny owych dwóch kategorii czynności, jest w związku z tym system prawny mający zastosowanie na podstawie prawa krajowego(48). I tak, kwalifikacja transakcji jako „działania jako organ władzy publicznej” zależy również w pewnym zakresie od właściwego prawa krajowego.

86. Należy przypomnieć, że orzecznictwo ustanawia w sposób wyraźny zasadę, zgodnie z którą podmioty prawa prywatnego nie mogą zostać zwolnione z podatku VAT na mocy art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112, nawet jeżeli ich działalność polega na wykonywaniu czynności należących do prerogatyw władzy publicznej(49). Jeżeli zatem dany podmiot gospodarczy nie jest częścią administracji publicznej, wykonuje on swoją działalność nie jako podmiot prawa publicznego, lecz pod postacią działalności wykonywanej w ramach zawodu zrównanego z wolnym zawodem(50). Tym samym art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112 nie może zostać zastosowany do spółki prawa prywatnego, nawet jeżeli jest ona w całości własnością podmiotu prawa publicznego(51).

87. Przypominam, że zgodnie z art. 4 ust. 1 regionalnego dekretu z mocy ustawy nr 41/2003/A Sudação podlega w szczególności systemowi prawnemu sektora przedsiębiorstw państwowych i *prawa prywatnemu*. Ponadto zgodnie z art. 7 dekretu z mocy ustawy nr 558/99, dotyczącego systemu prawnego przedsiębiorstw państwowych, przedsiębiorstwa publiczne są regulowane przez *prawo prywatne*.

88. Tak więc w zakresie, w jakim Sudação, jako spółka akcyjna z kapitałem wyłącznie publicznym, która nie została włączona do organizacji administracji publicznej, zgodnie z mającym zastosowanie ustawodawstwem krajowym podlega prawu prywatnemu, co w każdym przypadku powinien zweryfikować sąd odsyłający, a także objęta opodatkowaniem zgodnie z systemem wspólnym, spółka ta jest bezsprzecznie podmiotem prawa prywatnego.

89. W związku z tym owa spółka nie może zostać uznana za podmiot prawa publicznego w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112, a tym samym jej działalność nie może być zwolniona z podatku VAT na mocy tego artykułu. Fakt, że w celu wykonywania niektórych zadań Sudação korzysta z takich samych uprawnień wadzących, co RAA, nie zmienia tego stwierdzenia.

90. Przypominam, że aby art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 miał zastosowanie, muszą być spełnione dwie przesłanki, czyli wykonywanie działalności przez podmiot prawa publicznego i wykonywanie działalności jako podmiot wadzący publicznej⁽⁵²⁾. Ponieważ pierwsza przesłanka nie jest spełniona w niniejszej sprawie, nie ma konieczności badania działalności Sudação w odniesieniu do drugiej przesłanki.

V – Wnioski

91. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytania prejudycjalne skierowane przez Supremo Tribunal Administrativo (Portugalia) w następujący sposób:

W odniesieniu do pytania trzeciego, w sytuacji takiej jak będąca przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, „wkład finansowy”, wypłacany na podstawie umowy programowej „tytułem wynagrodzenia za wykonywanie usług będących przedmiotem umowy” przez podmiot publiczny spółce akcyjnej prawa prywatnego, w której posiada on 100% kapitału, stanowi świadczenie wzajemne za usługi świadczone przez tę spółkę akcyjną na rzecz owego podmiotu publicznego.

W odniesieniu do pytania pierwszego, pojęcie „innych podmiotów prawa publicznego” w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej nie może być interpretowane w świetle pojęcia „podmiotu prawa publicznego” w rozumieniu art. 1 ust. 9 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2004/18/WE z dnia 31 marca 2004 r. w sprawie koordynacji procedur udzielania zamówień publicznych na roboty budowlane, dostawy i usługi.

W odniesieniu do pytania drugiego i czwartego, zgodnie z dyrektywą 2006/112 spółka akcyjna z kapitałem wyłącznie publicznym, która nie została włączona do organizacji administracji publicznej i która podlega prawu prywatnemu i jest objęta opodatkowaniem w ramach systemu wspólnego, zgodnie z wadliwym prawem krajowym, nie może być uznana za podmiot prawa publicznego w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit pierwszy tej dyrektywy.

2 – Dz.U. L 347, s. 1.

3 – Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”.

4 – Dz.U. L 134, s. 114.

5 – Mimo licznych zmian redakcyjnych, odpowiednie przepisy dyrektywy 2006/112 są zasadniczo identyczne z odpowiadającymi im przepisami szóstej dyrektywy. Zobacz podobnie wyrok Le Rayon d’Or (C-151/13, EU:C:2014:185, pkt 6).

6 – Diário da República I, Série-A n° 257, z dnia 6 listopada 2003 r., s. 7430.

7 – Diário da República, 1 Série-A n°292, 17 grudnia 1999 r., s. 9012.

8 – W brzmieniu zmienionym. Ów dekret z mocą ustawy został uchylony z dniem 2 grudnia 2013 r. dekretem z mocą ustawy nr 133/2013 z dnia 3 października 2013 r. (*Diário da República* I, seria A, n° 191, z dnia 3 października 2013 r., s. 5988), lecz w dacie zaistnienia okoliczności faktycznych sprawy głównej, czyli w latach 2007–2010, obowiązywał pierwszy z tych aktów.

9 – Zgodnie z uwagami rządu portugalskiego zastrzeżenie to nie dotyczy przedsięwzięć utworzonych z inicjatywy regionów autonomicznych, lecz przedsięwzięć zakładanych z inicjatywy regionów administracyjnych, które w dacie sporu w postępowaniu głównym nie zostały jeszcze utworzone.

10 – Oprócz rzeczzonego systemu przedsięwzięć państwowych, który ma zastosowanie do Sudań zgodnie z art. 4 ust. 1 regionalnego dekretu z mocą ustawy nr 41/2003/A, Komisja Europejska odnosi się do systemu prawnego przedsięwzięć publicznych RAA, ustanowionego przez regionalny dekret z mocą ustawy nr 7/2008/A (*Diário da República* I, seria A nr 58 z dnia 24 marca 2008 r., s. 1649). Artykuł 9 owego regionalnego dekretu z mocą ustawy zawiera przepisy zasadniczo identyczne z art. 7 dekretu z mocą ustawy nr 558/99.

11 – Owa druga umowa programowa została z kolei zatwierdzona i podpisana dopiero w marcu 2010 r.

12 – Zarządzenie wiceprzewodniczącego rządu regionalnego Azorów i regionalnego sekretariatu służby zdrowia.

13 – Informacje zawarte w postanowieniu odsyłającym w tym względzie nie są do końca jasne, ale wydaje mi się, że mamy do czynienia z informacją opracowaną przez administrację podatkową w postępowaniu A200 2005045, dotyczącym pytania, czy należy uznać, że działalność prowadzona przez Sudań jest wykonywana w zakresie uprawnień administracyjnych, o których mowa w art. 2 ust. 2 kodeksu podatku VAT, lub, w przeciwnym przypadku, w jaki sposób należy zaklasyfikować jej działalność i przedsięwzięcie z punktu widzenia podatku VAT. Rząd portugalski w trakcie rozprawy potwierdził, że Sudań sama zażądała tej wiążącej informacji.

14 – Zobacz w odniesieniu do art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy, który odpowiada obecnemu art. 13 dyrektywy 2006/112, wyrok Komisja/Niderlandy (235/85, EU:C:1987:161, pkt 18).

15 – Zobacz podobnie wyroki: T-Mobile Austria i in. (C-284/04, EU:C:2007:381, pkt 48; Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, pkt 15) oraz Komisja/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 34, 39).

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

17 – Zgodnie z tym wyrokiem (C?108/99, EU:C:2001:526, pkt 33) podatnik, który przy realizacji określonego celu gospodarczego ma wybór pomiędzy transakcjami zwolnionymi z opodatkowania i transakcjami podlegającymi opodatkowaniu powinien, w swoim własnym interesie, systematycznie podejmować decyzje z uwzględnieniem obiektywnego systemu podatku VAT. Zasada neutralności podatkowej nie oznacza, że jeżeli podatnik ma wybór pomiędzy dwoma transakcjami, może wybrać jedną z nich, ale powoływać się na skutki drugiej.

18 – W tym wyroku (C?319/12, EU:C:2013:778, pkt 45 i sentencja) Trybunał orzekł, że podatnik nie może powoływać się na prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT, jeżeli ze względu na zwolnienie przewidziane przez prawo krajowe z naruszeniem przepisów prawa Unii świadczone przez niego usługi nie są objęte podatkiem VAT.

19 – Należy ponadto zauważyć, że w każdym razie sądy krajowe powinny odmówić prawa do odliczenia podatku VAT podmiotowi gospodarczemu, jeżeli zostanie udowodnione na podstawie obiektywnych przesłanek, że skorzystanie z tego prawa wiązałoby się z przestępstwem lub nadużyciem (zob. podobnie wyrok Fini H, C?32/03, EU:C:2005:128, pkt 33, 34).

20 – Zobacz pkt 12 niniejszej opinii.

21 – Zdaniem tego sądu, na podstawie klauzul 2, 5 i 7 umów programowych Sudaçor może otrzymywać od RAA również inne kwoty, w szczególności dotacje wypłacone przez RAA spółce Sudaçor na potrzeby realizacji określonych celów związanych z interesem publicznym.

22 – Ponieważ rzeczona umowa programowa została podpisana dopiero w dniu 5 marca 2010 r., wysokość wkładu, o której mowa w umowie, nie odpowiada rzeczywistej kwocie fakturowanej miesięcznie i już zapłaconej za usługi rzeczywiście świadczone przez Sudaçor w 2009 r.

23 – Wyroki: Komisja/Niderlandy (235/85, EU:C:1987:161, pkt 8, 9, 15); Komisja/Grecja (C?260/98, EU:C:2000:429, pkt 26, 28) oraz Komisja/Finlandia (C?246/08, EU:C:2009:671, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 – Wyroki: Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, pkt 11, 12); Tolsma (C?16/93, EU:C:1994:80, pkt 13, 14); Kennemer Golf (C?174/00, EU:C:2002:200, pkt 39); Komisja/Finlandia (C?246/08, EU:C:2009:671, pkt 44); GFKL Financial Services (C?93/10, EU:C:2011:700, pkt 18, 19), a także Serebryannay vek (C?283/12, EU:C:2013:599, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 – Wyrok Komisja/Niderlandy (235/85, EU:C:1987:161, pkt 10); Komisja/Irlandia (C?358/97, EU:C:2000:425, pkt 31) oraz Komisja/Zjednoczone Królestwo (C?359/97, EU:C:2000:426, pkt 43).

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

27 – Wyroki: Loyalty Management UK i Baxi Group (C?53/09 i C?55/09, EU:C:2010:590, pkt 56) i Le Rayon d'Or (C?151/13, EU:C:2014:185, pkt 34 i cytowane tam orzecznictwo).

28 – Wyroki: Kennemer Golf (C?174/00, EU:C:2002:200), pkt 40 i Le Rayon d'Or (C?151/13, EU:C:2014:185, pkt 36). W niniejszej sprawie, zgodnie z umowami programowymi, wkład RAA wypłacany jest Sudaçor w postaci transz o wysokości 1/12 rocznej kwoty, a zdaniem sądu portugalskiego usługi Sudaçor również są fakturowane w ujęciu miesięcznym.

29 – Wyrok Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, pkt 20).

30 – Wyrok Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, pkt 42–45).

31 – Zobacz w tym względzie wyrok Komisja/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 49 i 51), zgodnie z którym zwizek pomiędzy usługami pomocy prawnej świadczonymi przez państwowe biura pomocy prawnej a świadczeniem ekwiwalentnym paconym przez beneficjenta nie mia? w tej sprawie bezpo?redniego charakteru wymaganego do tego, aby mo?na by?o uzna? owo świadczenie za wynagrodzenie za usługi, a tym samym do tego, aby mo?na by?o uzna? te usługi za dzia?alno?? gospodarcz?, z uwagi na to, ?e cz??ciowa zap?ata uiszczana na rzecz państwowych biur przez beneficjentów zale?a?a jedynie cz??ciowo od rzeczywistej warto?ci świadczonych usług.

32 – Wyroki: Isle of Wight Council i in. (C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 25-28, 38); Komisja/Irlandia (C-554/07, EU:C:2009:464, pkt 39) oraz Komisja/Niderlandy (C-79/09, EU:C:2010:171, pkt 76).

33 – Wyroki: Isle of Wight Council i in. (C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 38).

34 – Artyku? 13 ust. 2 dyrektywy 2006/112.

35 – Wyrok Komisja/Niderlandy (235/85, EU:C:1987:161, pkt 18).

36 – Zobacz w tym względzie wyroki: Isle of Wight Council i in. (C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 60); Komisja/Irlandia (C-554/07, EU:C:2009:464, pkt 42), a tak?e Komisja/Hiszpania (C-154/08, EU:C:2009:695, pkt 119) oraz postanowienie Gmina Wroc?aw (C-72/13, EU:C:2014:197, pkt 19).

37 – Zobacz w szczególno?ci wyroki: Adolf Truley (C-373/00, EU:C:2003:110, pkt 43) i Komisja/Hiszpania (C-214/00, EU:C:2003:276, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 – Zobacz, na przykad, art. 2 pkt 8 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2012/27/UE z dnia 25 pa?dziernika 2012 r. w sprawie efektywno?ci energetycznej, zmiany dyrektyw 2009/125/WE i 2010/30/UE oraz uchylenia dyrektyw 2004/8/WE i 2006/32/WE (Dz.U. L 315, s. 1); art. 2 pkt 16 rozporz?dzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. ustanawiaj?cego wspólne przepisy dotycz?ce Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Spo?ecznego, Funduszu Spójno?ci, Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz ustanawiaj?cego przepisy ogólne dotycz?ce Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Spo?ecznego, Funduszu Spójno?ci i Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz uchylaj?cego rozporz?dzenie Rady (WE) nr 1083/2006 (Dz.U. L 347, s. 320), a tak?e art. 2 lit. i) rozporz?dzenia Rady (WE) nr 1698/2005 z dnia 20 wrze?nia 2005 r. w sprawie wsparcia rozwoju obszarów wiejskich przez Europejski Fundusz Rolny na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich (EFRROW) (Dz.U. L 277, s. 1). To ostatnie rozporz?dzenie zosta?o przyj?te przed przyj?ciem dyrektywy 2006/112, a dwa pierwsze akty po jej przyj?ciu, co wskazuje, ?e praktyka prawodawcy Unii w tym względzie nie ulega zmianie.

39 – Wyrok Isle of Wight Council i in. (C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 25).

40 – Explanatory Memorandum, COM(73) 950, z dnia 20 czerwca 1973 r.

41 – W szczególno?ci wersje francuska, niemiecka, w?oska i niderlandzka.

42 – Zobacz propozycja szóstej dyrektywy Rady w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci

dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, przedstawiona przez Komisję w dniu 29 czerwca 1973 r. (Dz.U. 1973 C 80, s. 1).

43 – Wyrok Komisja/Hiszpania (C-154/08, EU:C:2009:695, pkt 119).

44 – Zobacz pkt 63 niniejszej opinii. Jednakże należy zauważyć, że wykładnia „cisza” nie musi oznaczać wykładni „zawłaszczającej”. W istocie zwolnienia z podatku VAT powinny być przedmiotem wykładni ciszej, lecz przy tym wykładnia ta nie powinna ich ograniczać. Wykładnia ograniczająca zwolnienia z podatku VAT nie powinna ich zawłaszczać, ale nie może także wykraczać poza ich treść. Zwolnienia, podobnie jak ewentualne ograniczenia, z którymi są one powiązane, powinny być interpretowane w taki sposób, że zwolnienie ma zastosowanie do przypadku, do którego powinno się z zastosowania stosować, lecz nie do innych (zob. w tym względzie opinię rzecznika generalnego F.G. Jacobsa w sprawie Zoological Society, C-267/00, EU:C:2001:698, pkt 19).

45 – C-154/08, EU:C:2009:695.

46 – Ibidem, pkt 119.

47 – Zobacz w szczególności wyroki: Comune di Carpaneto Piacentino i in. (231/87 i 129/88, EU:C:1989:381, pkt 16); Comune di Carpaneto Piacentino i in. (C-4/89, EU:C:1990:204, pkt 8); Komisja/Francja (C-276/97, EU:C:2000:424, pkt 40); Komisja/Irlandia (C-358/97, EU:C:2000:425, pkt 38); Komisja/Zjednoczone Królestwo (C-359/97, EU:C:2000:426, pkt 50); Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, pkt 17); a także Isle of Wight Council i in. (C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 21).

48 – Zobacz podobnie wyroki: Comune di Carpaneto Piacentino i in. (231/87 i 129/88, EU:C:1989:381, pkt 15) i Comune di Carpaneto Piacentino i in. (C-4/89, EU:C:1990:204, pkt 10).

49 – Wyroki: Komisja/Francja (C-276/97, EU:C:2000:424, pkt 45, 46); Komisja/Irlandia (C-358/97, EU:C:2000:425, pkt 43, 44) oraz Komisja/Zjednoczone Królestwo (C-359/97, EU:C:2000:426, pkt 55, 56).

50 – Idem, jak również wyrok Komisja/Hiszpania (C-154/08, EU:C:2009:695, pkt 115). W wyroku CO.GE.P. (C-174/06, EU:C:2007:634, pkt 24, 25) Trybunał stwierdził, że sytuacja podmiotu prawa publicznego o charakterze gospodarczym, który działa nie w imieniu i na rachunek państwa, lecz w imieniu własnym, w szczególności poprzez podejmowanie autonomicznych decyzji, nie spełnia przesłanek kumulatywnych wymaganych do zastosowania zasady nieopodatkowania zawartej w art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy.

51 – Zobacz w tym względzie sprawozdanie końcowe Komisji z dnia 1 marca 2011 r., zatytułowane „VAT in the public sector and exemptions in the public interest”, Final report for TAXUD/2009/DE/316, s. 41.

52 – Zobacz w szczególności wyroki: Komisja/Francja (C-276/97, EU:C:2000:424, pkt 39) oraz Isle of Wight Council i in. (C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 19).