

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

NIILA JÄÄSKINENA,

predstavljeni 25. junija 2015(1)

**Zadeva C?174/14**

**Sauda?or – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos de Sa?de dos A?ores SA**  
**proti**

**Fazenda P?blica**

(Predlog za sprejetje predhodne odlo?be, ki ga je vlo?ilo Supremo Tribunal Administrativo (Portugalska))

„Predlog za sprejetje predhodne odlo?be – DDV – Direktiva 2006/112/ES – ?len 13(1) – Nezavezanost za pla?ilo davka – Pojem ‚druge osebe javnega prava‘ – Avtonomna regija Azori – Subjekt, ki ga ustanovi regija v obliki delniške dru?be in katerega kapital je v celoti v njeni lasti, zadol?en pa je za to, da v regiji na podro?ju upravljanja zdravstvene slu?be regije zagotavlja storitve v splošnem gospodarskem interesu – Opredelitev pravil za izvajanje teh storitev, vklju?no s pla?evanjem zanje, v programskih pogodbah, sklenjenih med gospodarskim subjektom in regijo“

**I – Uvod**

1. Ta zadeva se nanaša na razlago ?lena 13(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost(2) in, natan?neje, na razlago pojma „druge osebe javnega prava“. Navedeni ?len dolo?a, da so nekatere transakcije, ki jih opravijo osebe javnega prava, oproš?ene pla?ila DDV.
2. To?e?a stranka iz postopka v glavni stvari, dru?ba Sauda?or – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos de Sa?de dos A?ores SA (v nadaljevanju: dru?ba Sauda?or), je delniška dru?ba z izklju?no javnim kapitalom, njen dru?beni kapital pa je v 100?odstotni lasti avtonomne regije Azori (v nadaljevanju: ARA). Zaradi njene posebne ureditve, ki zdru?uje sestavine javnega in zasebnega prava, je Supremo Tribunal Administrativo (Portugalska) podvomilo o tem, da jo je mogo?e opredeliti za osebo javnega prava v smislu navedenega ?lena 13(1) Direktive 2006/112.
3. Sodna praksa Sodiš?a v zvezi s to dolo?bo (prej ?len 4(5) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja o usklajevanju zakonodaje dr?av ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero(3)) je obse?na, vendar se ve?inoma nanaša na drugo kumulativno merilo, dolo?eno z navedenim ?lenom, zlasti na pogoj v zvezi z dejavnostmi in transakcijami, ki jih osebe javnega prava opravljajo „kot dr?javni organi“. Po drugi strani je bil pojem „druge osebe javnega prava“ kot tak obravnavan manj pogosto.

## II – Pravni okvir

### A – Pravo Unije

#### 1. Direktiva 2004/18

4. Na podlagi člena 1(9) Direktive 2004/18/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 31. marca 2004 o usklajevanju postopkov za oddajo javnih naročil gradenj, blaga in storitev(4):

„Naročniki‘ pomenijo državne, regionalne ali lokalne organe, osebe javnega prava ter združenja, ki jih ustanovijo bodisi en ali več teh organov bodisi en ali več teh oseb javnega prava.

„Oseba javnega prava‘ pomeni vsak subjekt:

(a) ki je ustanovljen s posebnim namenom zadovoljevanja potreb javnega interesa, in ki nima pridobitnega značaja;

(b) ki ima pravno osebnost; in

(c) ga pretežno financirajo država, regionalni ali lokalni organi ali druge osebe javnega prava; ali za katerega velja upravljalski nadzor s strani teh oseb; ali ki ima upravljavski ali nadzorni odbor, katerega več kakor polovico članov imenuje država, regionalni ali lokalni organi ali druge osebe javnega prava.

Informativni sezname subjektov in kategorij oseb javnega prava, ki izpolnjujejo merila iz (a), (b) in (c) drugega pododstavka, so navedeni v Prilogi III. [...]“

#### 2. Direktiva 2006/112

5. Z Direktivo 2006/112 je bila od 1. januarja 2007 razveljavljena in nadomeščena obstoječa zakonodaja Skupnosti s področja DDV, zlasti Šesta direktiva.(5)

6. Člen 2(1)(c) Direktive 2006/112 določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

[...]

(c) storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo“.

7. Člen 9(1) te direktive določa:

„Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

„Ekonomska dejavnost‘ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvarih ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

8. Člen 13(1) navedene direktive določa:

„Državni, regionalni in lokalni organi ter druge osebe javnega prava se ne štejejo za davčne

zavezance v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot državni organi, tudi če pobirajo dajatve, pristojbine, prispevke ali plačila v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami.

Pri opravljanju takšnih dejavnosti ali transakcij pa se štejejo za davčne zavezance v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami, če bi njihova obravnava, kot da niso davčni zavezanci, povzročila znatno izkrivljanje konkurence.

V vsakem primeru se osebe javnega prava štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi iz Priloge I, če obseg teh dejavnosti ni tako majhen, da bi bil zanemarljiv.“

## B – Portugalsko pravo

### 1. Predpisi s področja DDV

9. Člen 2(2) zakonika o DDV določa, da država in druge pravne osebe javnega prava niso zavezane za plačilo DDV, če opravljajo transakcije z izvrševanjem svojih javnih pooblastil, tudi če za to prejemajo pristojbine ali kakršno koli drugo plačilo, pod pogojem da se zaradi njihove nezavezanosti za plačilo DDV ne izkrivlja konkurenca.

10. Člen 2(3) navedenega zakonika določa, da so država in druge pravne osebe javnega prava v vseh primerih zavezane za plačilo DDV pri opravljanju nekaterih dejavnosti in za obdavčljive transakcije, ki izhajajo iz njih, razen če se ugotovi, da jih opravljajo v zanemarljivem obsegu.

### 2. Pravna ureditev družbe Saudaçor

11. Družba Saudaçor je bila ustanovljena z regionalno zakonsko uredbo ARA št. 41/2003/A z dne 17. oktobra 2003(6) v obliki delniške družbe z izključno javnim kapitalom, pri čemer je njen kapital v 100-odstotni lasti ARA. Družba Saudaçor je bila ustanovljena zaradi preoblikovanja Instituto de Gestão Financeira da Saúde da Região Autónoma dos Açores (inštitut za finančno upravljanje zdravstva v ARA) v delniško družbo.

12. Na podlagi člena 2(1) navedene zakonske uredbe št. 41/2003/A je naloga družbe Saudaçor zagotavljati storitve v splošnem gospodarskem interesu na področju zdravstva. Ta naloga se nanaša na načrtovanje in upravljanje regionalnega zdravstvenega sistema ter informacijskih sistemov, infrastruktur in objektov, ki so njegov del, pa tudi na izvajanje gradbenih in vzdrževalnih del, popravil in rekonstrukcije zdravstvenih enot in služb, zlasti v regijah, ki jih prizadenejo naravne nesreče, in na območjih, ki se obravnavajo kot območja tveganja.

13. Člen 3 regionalne zakonske uredbe št. 41/2003/A določa:

„Družbi Saudaçor so v okviru zagotavljanja storitev v splošnem gospodarskem interesu dodeljene te pristojnosti:

(a) centralizirana oskrba regionalnega zdravstvenega sektorja;

(b) zagotavljanje blaga in storitev subjektom, ki so člani regionalnega zdravstvenega sistema [(v nadaljevanju: RZS)];

(c) dodeljevanje finančnih sredstev zdravstvenim enotam v skladu s cilji zagotavljanja zdravstvene oskrbe, h katerim so se posamezne enote zavezale na podlagi pogodb, ki so jih podpisale;

- (d) opredelitev pravil in vodilnih načel za proračunsko upravljanje zdravstvenih enot ter spremljanje njegovega izvajanja;
- (e) ocena ekonomskega in finančnega upravljanja ustanov in služb, ki so vključene v RZS ali se iz njega financirajo, ter priprava periodičnih poročil o finančnem stanju in upravljanju njegovih človeških in materialnih virov;
- (f) spodbujanje razvoja informacijskih sistemov za ustanove, odvisne od RZS;
- (g) izvajanje del v zvezi z RZS, katerih izvedba je v javnem interesu;
- (h) zagotavljanje podpore službam in ustanovam RZS na področjih, kjer je to potrebno.“

14. Člen 4(1) navedene regionalne zakonske uredbe št. 41/2003/A določa, da za družbo Saudaçor veljajo „določbe tega besedila, priloženi statut, pravna ureditev sektorja državnih podjetij, kot je določena z uredbo-zakonom št. 558/99 z dne 17. decembra 1999[(7)], in zasebno pravo“. Točka 2 tega člena določa, da se družba Saudaçor pri opravljanju svojih dejavnosti ravna po pravilih organizacije in delovanja regionalne zdravstvene službe ARA.

15. Člen 10 regionalne zakonske uredbe št. 41/2003/A določa, da ima družba Saudaçor za izvrševanje dodeljenih pristojnosti enaka javna pooblastila kot ARA, in nato kot primer navaja nekatera od teh pooblastil, med njimi tudi razlastitev.

16. Člen 4(1) regionalne zakonske uredbe št. 41/2003/A, ki zadeva ustanovitev družbe Saudaçor, določa, da za ta subjekt velja pravna ureditev državnih podjetij, kot je določena z uredbo-zakonom št. 558/99. Člen 3 uredbe-zakona št. 558/99(8) določa, da se kot javna podjetja obravnavajo družbe, ustanovljene v skladu s trgovinskim zakonikom, v katerih država ali drugi državni javni subjekti posamično ali skupaj neposredno ali posredno izvajajo prevladujoč vpliv, in subjekti v obliki podjetij, določeni v poglavju III zadevne ureditve, ki se imenujejo podjetniški javni subjekti.

17. Člen 7 uredbe-zakona št. 558/99 brez poseganja v zakonske določbe, ki se uporabljajo za regionalna(9), medobčinska in občinska javna podjetja, določa, da se za javna podjetja – z izjemo določb te uredbe-zakona in besedil, s katerimi se sprejme statut navedenih podjetij – uporablja zasebno pravo. V primeru javnih podjetij se davki neposredno in posredno določijo in odvedejo v skladu s skupno ureditvijo.(10)

18. Družba Saudaçor svoje dejavnosti opravlja na podlagi programskih pogodb, sklenjenih z ARA, kot je to določeno v členu 20(1) njenega statuta, pri čemer so v tem statutu opredeljene zlasti storitve, ki jih mora ta družba zagotavljati na področju načrtovanja in upravljanja regionalne zdravstvene službe, in nadomestilo (t. i. „finančni prispevek“), ki ga mora plačati navedena regija „kot plačilo za zagotavljanje storitev, ki so predmet pogodbe“, in ki se „obravna kot zadostno za kritje stroškov delovanja družbe Saudaçor“.

19. Tako je bila 23. julija 2004 sklenjena prva programska pogodba za obdobje 2004–2008, ki je določala skupno nadomestilo v višini 15.905.000 EUR, od tega 3.990.000 EUR za leto 2007 in 4.050.000 EUR za leto 2008. Druga programska pogodba, ki je bila sklenjena z uinkom od 1. januarja 2009(11) in je obsegala obdobje 2009–2012, je določala letno nadomestilo v višini 8.500.000 EUR, ta znesek pa je bil za leto 2009 s skupnim odlokom z dne 8. marca 2010(12) zmanjšan na 6.599.147 EUR. Na podlagi člena 5 obeh navedenih programskih pogodb se lahko ti zneski spremenijo, kadar se zaradi spremenjenih okoliščin izkaže, da navedeni znesek očitno ne zadostuje za izvrševanje programske pogodbe.

20. Programski pogodbi v členu 3 navajata pogodbene obveznosti družbe Saudaçor, v Prilogi III pa storitve v splošnem interesu, ki jih zagotavlja družba Saudaçor. Te storitve v splošnem interesu vključujejo tri kategorije storitev, zlasti pomoč pri načrtovanju regionalne zdravstvene službe, spremljanje in financiranje regionalne zdravstvene službe ter uvajanje, upravljanje in vzdrževanje informacijskih in računalniških sistemov za podporo zdravstvenemu sektorju ARA.

### **III – Spor o glavni stvari, vprašanja za predhodno odločanje in postopek pred Sodiščem**

21. Portugalska davčna uprava je 2. marca 2011 sestavila osnutek nadzornega poročila, v katerem je predlagala popravke v zvezi z DDV, ki bi ga morala plačati družba Saudaçor iz naslova svojih dejavnosti v letih od 2007 do 2010, za skupni znesek 4.750.586,24 EUR.

22. To nadzorno poročilo je bilo sprejeto 6. aprila 2011 po zaslišanju družbe Saudaçor.

23. Na podlagi tega poročila, ki je navedeno v predložitveni odločbi, je družba Saudaçor v zadevnih proračunskih letih plačala, ki jih je prejela od ARA, obračunala kot subvencije, oprošene plačila DDV. Vendar je družba Saudaçor med postopkom opustila opredelitev „subvencija“ in menila, da jo je treba obravnavati kot „pravno osebo javnega prava“ v smislu člena 2(2) zakonika o DDV, tj. določbe, s katero je bil prenesen člen 4(5), prvi pododstavek, Šeste direktive, katerega vsebina se ujema z vsebino člena 13(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112.

24. Davčna uprava je v navedenem nadzornem poročilu zlasti menila, da se ob upoštevanju pravne ureditve družbe Saudaçor zanjo uporablja običajna ureditev za DDV, zato se ta družba ne more sklicevati na pravilo nezavezanosti oseb javnega prava za plačilo DDV, kot je določeno v členu 2(2) zakonika o DDV. Poleg tega naj bi družba Saudaçor priznala, da je zavezanka za plačilo DDV, saj je zahtevala skupaj 2.300.273,17 EUR iz naslova odbitkov DDV, plačane pri nakupih blaga in storitev, pri čemer pa ni odvedla DDV na zneske, ki jih je prejela od ARA.

25. Davčna uprava se je sklicevala na zavezujočo informacijo št. 1271 z dne 21. marca 2006(13), po kateri je na podlagi člena 2(2) zakonika o DDV izključitev s področja uporabe davka – pod pogoji, določenimi s to informacijo – omejena le na državo in pravne osebe javnega prava. Drugim subjektom je ni mogoče priznati, tudi če so javna podjetja v smislu pravne ureditve sektorja državnih podjetij, kot je to v obravnavanem primeru delniška družba z izključno javnim kapitalom, in sicer tudi če so jim dodeljene nekatere transakcije, ki spadajo na področje izvajanja prenesenih javnih pooblastil, zaradi katerih se ne izkrivlja konkurenca.

26. Dalje, ta uprava še meni, da storitve, ki jih družba Saudaçor zagotavlja v zvezi z načrtovanjem in upravljanjem regionalne zdravstvene službe v okviru programskih pogodb, zadevajo področja dejavnosti, na katerih se uporablja zasebna pobuda, kar hkrati pomeni, da bi nezavezanost za plačilo DDV lahko povzročila izkrivljanje konkurence. To naj bi na primer veljalo za uvajanje, upravljanje in vzdrževanje zdravstvenega računalniškega sistema za posamezno regijo.

27. Družbi Saudaçoř so bile nato vročene odločbe o izterjavi. 27. julija 2011 je bila vabljen na obravnavo v okviru postopka davčne izvršbe v zvezi z izterjavo DDV in kompenzacijskih obresti.
28. Družba Saudaçoř je zoper odločbe o izterjavi DDV in kompenzacijskih obresti za proračunska leta od 2007 do 2010, na podlagi katerih se od nje zahteva skupaj 5.157.249,72 EUR, vložila tožbo pri Tribunal Administrativo e Fiscal de Ponta Delgada.
29. Navedeno prvostopenjsko sodišče je to tožbo zavrnilo, zlasti ker pravilo o nezavezanosti oseb javnega prava za plačilo DDV, kot je določeno s členom 13(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112, ne vključuje subjekta, kot je družba Saudaçoř, ki je – čeprav jo je ustanovila ARA – delniška družba, ločena od regije, pri čemer se zanjo uporabljajo pravila zasebnega prava ter samostojno izvaja dodeljene pristojnosti in cilje.
30. Predložitveno sodišče, pri katerem je bila vložena pritožba zoper to sodbo, meni, da je osrednje vprašanje v obravnavani zadevi vprašanje, ali se lahko subjekt, kot je družba Saudaçoř, sklicuje na pravilo nezavezanosti oseb javnega prava za plačilo DDV, kot je določeno v členu 2(2) zakonika o DDV, katerega vsebina se ujema s členom 13(1) Direktive 2006/112, in ali so zneski v zvezi s spornimi odločbami o izterjavi DDV proračunski prenosi med javnimi subjekti.
31. Po njegovem mnenju je iz sodne prakse Sodišča sicer jasno razvidno, da so iz plačila DDV izključene le dejavnosti oseb javnega prava, ki delujejo kot državni organi, vendar na podlagi te sodne prakse ni mogoče opredeliti, ali subjekt, kot je družba Saudaçoř – glede na to, da ima pravni status delniške družbe, nastale po preoblikovanju državnega subjekta – spada na področje uporabe navedenega pojma osebe javnega prava in ali v tem okviru obseg tega pojma sovпада z obsegom pojma osebe javnega prava, kot je opredeljen v členu 1(9) Direktive 2004/18, kar trdi družba Saudaçoř.
32. Supremo Tribunal Administrativo je, ker je podvomilo o razlagi člena 13(1) Direktive 2006/112, z odločbo z dne 12. marca 2014 prekinilo odločanje v zadevi v glavni stvari in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:
- „1. Ali lahko nacionalno sodišče pojem osebe javnega prava iz člena 13(1), prvi pododstavek, Direktive [2006/112] razlaga glede na pojem osebe javnega prava iz člena 1(9) Direktive [2004/18]?
2. Ali subjekt, ki je bil ustanovljen kot delniška družba z izključno javnim kapitalom, katerega vse deleže ima avtonomna regija Azori in katerega dejavnost je svetovanje in upravljanje na področju regionalnega zdravstvenega sistema z namenom njegove podpore in racionalizacije, kar opravlja v skladu s programskimi pogodbami, sklenjenimi z avtonomno regijo Azori, ter na katerega so bila prenesena pooblastila, ki jih ima na tem področju avtonomna regija, ki je originarno zavezana zagotavljati javno zdravstveno službo, spada pod pojem osebe javnega prava, ki deluje kot državni organ v smislu člena 13(1), prvi pododstavek, [D]irektive [2006/112]?
3. Ali je mogoče ob upoštevanju te direktive za namene obdavčenja z DDV nasprotno dajatev, ki jo prejme navedena družba, in sicer razpoložljivost finančnih sredstev, potrebnih za izpolnjevanje teh programskih pogodb, šteti za plačilo za opravljene storitve?
4. Če je odgovor pritrdilen, ali ta družba izpolnjuje pogoje, da bi se zanjo uporabilo pravilo o subjektih, ki niso davčni zavezanci, iz člena 13(1) [D]irektive [2006/112]?“

33. Družba Saudaçor, portugalska vlada, vlada Združenega kraljestva in Evropska komisija so predložile pisna stališča, vse pa so bile zastopane tudi na obravnavi 19. marca 2015.

#### IV – Analiza

##### A – Uvodne ugotovitve

34. Preden se posvetim preučevanju vprašanj za predhodno odločanje, bom preučil, v kakšnem vrstnem redu jih je treba obravnavati. Družba Saudaçor je predlagala, naj se najprej preuči tretje vprašanje, ki se nanaša na to, ali je plačilo s strani ARA plačilo za opravljene storitve. Po mnenju zadevne družbe se to vprašanje nanaša na naravo dejavnosti, ki naj ne bi bile „ekonomske“ v smislu člena 9(1) Direktive 2006/112.

35. Člena 9 in 13 Direktive 2006/112 spadata v naslov III navedene direktive, naslovljen „Davčni zavezanci“. V naslovu III so zbrana pravila v zvezi z davčno zavezanostjo na splošno in posamezni primeri, na primer združevanje za namene DDV in pravila v zvezi z državnimi organi.

36. Naj glede tega opozorim, da člen 9 Direktive 2006/112 določa splošno pravilo, člen 13 pa pravilo oprostitve.<sup>(14)</sup> Na podlagi sodne prakse Sodišča uporaba člena 13(1) Direktive 2006/112 zahteva predhodno ugotovitev, da ima zadevna dejavnost ekonomsko naravo.<sup>(15)</sup>

37. Pojem ekonomske dejavnosti iz člena 9(1) Direktive 2006/112 je povezan s členom 2 navedene direktive, saj je treba dejavnost, da se lahko opredeli kot ekonomska, opravljati za plačilo. Kadar dejavnost izvajalca storitev predstavlja izključno opravljanje storitev brez neposrednega plačila, ne obstaja davčna osnova in te storitve niso predmet DDV. Ekonomske dejavnosti davčnih zavezancev so nujno dejavnosti, ki se opravljajo s ciljem pridobivanja protivrednosti ali za katere se lahko prejme protivrednost.<sup>(16)</sup>

38. Tako menim, da bi moralo Sodišče, da bi lahko predložitvenemu sodišču zagotovilo koristne odgovore *a quo*, odgovoriti le na dve pravni vprašanji.

39. Odločitev v sporu o glavni stvari je namreč odvisna, prvič, od vprašanja, ali je treba subjekt, kot je družba Saudaçor, obravnavati kot davčnega zavezanca, odgovor na to vprašanje pa je odvisen od odgovora na vprašanje, ali imajo njegove dejavnosti ekonomsko naravo v smislu člena 9(1) Direktive 2006/112 ali ne. Da bi odgovorili na to vprašanje, je treba preučiti, ali je plačilo, ki ga zagotavlja ARA, plačilo, prejeto za storitve, ki jih zagotavlja družba Saudaçor.

40. Drugič, če je treba družbo Saudaçor obravnavati kot davčno zavezanko, bi bilo treba preučiti, ali je vseeno oproščena plačila DDV na podlagi člena 13(1) Direktive 2006/112 kot oseba javnega prava, ki zadevne transakcije opravlja kot državni organ.

41. Torej predlagam, da se vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je postavilo Supremo Tribunal Administrativo, obravnavajo v tem vrstnem redu.

42. Poleg tega ugotavljam, da je portugalska vlada trditev, da člen 13(1) Direktive 2006/112 za namene zadeve v glavni stvari ni mogoče upoštevati, podprla z navedbo, da je družba Saudaçor, kot je sama priznala, opravljala transakcije, ki so ji omogočile odbitek DDV za njene nakupe, zato naj se ne bi mogla več sklicevati na pravico do nezavezanosti za plačilo DDV za iste transakcije. V zvezi s tem se ta vlada sklicuje na sodbi Cantor Fitzgerald International<sup>(17)</sup> in MDDP<sup>(18)</sup>. Vendar kljub temu menim, da informacij iz teh sodb ni mogoče neposredno prenesti na obravnavano zadevo in jih poleg tega sploh ni mogoče upoštevati za rešitev spora o glavni stvari.

43. Menim namreč, da sta pojem ekonomskih dejavnosti v smislu člena 9(1) Direktive 2006/112 in pojem drugih oseb javnega prava v smislu člena 13(1), prvi pododstavek, te direktive pojma, ki temeljita na objektivnih elementih. Ravnanje neke osebe, pa naj bo zavezanca za plačilo DDV ali ne, ne more spremeniti obsega in področja uporabe teh členov.(19)

B – *Ekonomska narava dejavnosti družbe Saudaçor in njena zavezanost za plačilo DDV*

44. Dvom predložitvenega sodišča v zvezi z naravo storitev družbe Saudaçor, kot izhaja iz tretjega vprašanja za predhodno odločanje, temelji na trditvi družbe Saudaçor, da se plačila s strani ARA ujemajo s proračunskimi dodelitvami prejemkov med dvema pravnima osebama javnega prava, katerih namen je tej družbi omogočiti opravljanje nekomercialnih storitev na področju izvajanja in upravljanja regionalne zdravstvene službe.

45. Preostale stranke, ki so predložile stališča, pa, nasprotno, trdijo, da so zneski, ki jih ARA plačuje družbi Saudaçor, neposredno povezani s storitvami, ki jih mora družba Saudaçor opravljati za ARA.

46. Naj spomnim, da je naloga družbe Saudaçor zagotavljati storitve v splošnem gospodarskem interesu na področju zdravstva, ki se nanašajo na načrtovanje in upravljanje regionalnega zdravstvenega sistema ter informacijskih sistemov, infrastruktur in objektov, ki so njegov del, pa tudi na izvajanje gradbenih in vzdrževalnih del, popravil in rekonstrukcije zdravstvenih enot in služb.(20)

47. Portugalska vlada je pojasnila, da se zadeva v glavni stvari nanaša le na plačila iz členov 2(a) in 5(1) ter iz Priloge I k programskima pogodbama za obdobji 2004–2008 in 2009–2012 v zvezi s storitvami, za katere se je družba Saudaçor zavezala, da jih bo zagotavljala za ARA, saj naj bi odločbe o izterjavi DDV, ki se izpodbijajo v sporu o glavni stvari, zadevale le navedena plačila.(21) Poleg tega so po navedbah te vlade zadevne storitve le storitve tehnične in administrativne podpore, ki se pogosto opredeljujejo kot „back office“.

48. Kar zadeva zmanjšanje finančnega prispevka za leto 2009 z odlokom z dne 8. marca 2010, je portugalska vlada pojasnila, da je šlo za popravek večje napake v programski pogodbi za obdobje 2009–2012,(22) ne pa za to, da bi ARA enostransko določila plačilo družbi Saudaçor, ta družba pa naj bi imela tudi lasten in samostojen upravni odbor ter vsa pogajalska in pogodbeno pooblastila.

49. Najprej je treba opozoriti, da je v skladu s členom 9(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112 „ekonomska dejavnost“ vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, predvsem pa se za tako dejavnost šteje izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka. Na podlagi sodne prakse analiza teh opredelitev kaže, da pojem ekonomskih dejavnosti zajema široko področje uporabe in da gre pri tem pojmu za objektivnost v smislu, da se dejavnost obravnava sama po sebi, neodvisno od njenih namenov ali rezultatov. Dejavnost je torej na splošno opredeljena kot ekonomska dejavnost, če je trajna in opravljena za plačilo, ki ga prejme tisti, ki je opravil transakcijo.(23)

50. Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je za to, da se lahko neka transakcija opredeli kot transakcija, opravljena za plačilo, potrebna le *neposredna zveza* med dobavo blaga ali opravljanjem storitev in plačilom, ki ga dejansko prejme davčni zavezanec. Storitve se torej opravljajo za plačilo in so zato obdavčljive, le če med izvajalcem in prejemnikom storitve obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne storitve, pri čemer plačilo, ki ga prejme izvajalec, pomeni dejansko protivrednost storitve, opravljene za prejemnika.(24)

51. Dejstvo, da dejavnost gospodarskega subjekta zajema izvajanje nalog, ki se podeljujejo in urejajo z zakonom ter ki so v splošnem interesu, ni upoštevno.(25) Tako je lahko plačilo, ki ga opravi državni organ v splošnem interesu, plačilo za storitve v smislu Direktive 2006/112. Pojem opravljanja storitev ni odvisen od namena, ki ga storitvi daje plačnik. Upoštevati je treba le naravo sprejete zaveze, kar pomeni, da mora taka zaveza, da spada v skupni sistem DDV, vključevati potrošnjo.(26)

52. Poleg tega velja, da za to, da se lahko za storitev šteje, da je opravljena za plačilo v smislu Direktive 2006/112, ni treba niti, da se plačilo za to storitev prejme neposredno od prejemnika storitve, ampak je plačilo mogoče prejeti tudi od tretje osebe.(27) Vendar to v zadevi v glavni stvari ne drži, saj je prejemnik storitev, ki jih zagotavlja družba Saudaçor, ARA, tj. javni subjekt, pristojen za regionalni zdravstveni sistem Azorov, ki izvede plačilo in je prejemnik teh storitev.

53. Nazadnje, iz sodne prakse Sodišča izhaja, da kadar je za zadevno opravljanje storitev med drugim znano, da je ponudnik storitev stalno na voljo, da po potrebi ponudi zahtevane storitve, za priznanje obstoja neposredne zveze med navedeno storitvijo in prejetim plačilom ni treba dokazati, da se plačilo nanaša na individualizirane in točno določene storitve.(28)

54. Menim, da iz programskih pogodb, ki izrecno določajo nadomestilo „kot plačilo za zagotavljanje storitev, ki so predmet pogodbe“, nujno izhaja, da obstaja neposredna zveza med plačili, ki jih opravi ARA, in zagotavljanjem storitev v splošnem interesu, ki jih opravi družba Saudaçor. Opozarjam, da dejstvo, da je plačilo, ki ga opravi državni organ, v splošnem interesu, ne izključuje možnosti, da ga je mogoče šteti za plačilo za opravljanje storitev v smislu Direktive 2006/112.(29)

55. Poleg tega iz sodne prakse Sodišča izhaja, da upoštevanje gospodarske in poslovne stvarnosti pomeni temeljno merilo za izvajanje skupnega sistema DDV. Da bi se upoštevale zahteve pravne varnosti in glede na to, da pogodbeni določila na celoma odražajo gospodarsko in poslovno stvarnost transakcij, so upoštevna pogodbeni določila običajno element, ki ga je treba upoštevati, razen če se izkaže, da so ta pogodbeni določila zgolj popolnoma umetna konstrukcija, ki ne ustreza gospodarski in poslovni stvarnosti transakcij.(30) Zdi se, da to za zadevo v glavni stvari ne drži. Torej je mogoče pri presoji upoštevati pogodbeni določila.

56. V obravnavani zadevi ni ne kaže niti na to, da se prispevek, ki ga prejema družba Saudaçor, očitno ne bi ujemal z resnično vrednostjo opravljenih storitev.(31) Nasprotno, na podlagi programskih pogodb je mogoče višino prispevka spremeniti, če se izkaže, da ne zadostuje za izvršitev te programske pogodbe. Zdi se mi, da v letih od 2007 do 2010 takih povišanj ni bilo. Po drugi strani je bila uveljavljena sprememba finančnega prispevka za leto 2009, in sicer v obliki znižanja navedenega prispevka, ki je bila opravljena v okoliščinah, v katerih so bili zneski, ki jih je družba Saudaçor ob podpisu programske pogodbe za zadevno leto že obračunala, skoraj dva milijona nižji od zneska, določenega v programski pogodbi, podpisani leta 2010.

57. Dejavnosti družbe Saudaçor, ki zajemajo našteto, upravljanje in svetovanje, so trajne, ta družba pa za njihovo opravljanje prejema plačilo. Torej imajo zadevne dejavnosti družbe Saudaçor ekonomsko naravo, te dejavnosti pa so tudi storitve, opravljene za plačilo. Poleg tega je treba poudariti, da družba Saudaçor nikakor ne zagotavlja javnih zdravstvenih storitev za prebivalce Azorov. Te storitve zagotavljajo subjekti, ki so člani regionalnega zdravstvenega sistema.

58. Ker je treba storitve iz zadeve v glavni stvari, ki jih opravlja družba Saudaçor, obravnavati kot ekonomske dejavnosti, je treba družbo Saudaçor obravnavati kot zavezanko za plačilo DDV na podlagi člena 9(1) Direktive 2006/112. Torej je treba razložiti še pojem osebe javnega prava iz

člena 13(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112, da bi lahko preučili, ali je lahko družba Saudaçor kljub temu oproščena plačila DDV kot oseba javnega prava, ki deluje kot državni organ.

C – *Možnost uporabe oprostitve iz člena 13(1) Direktive 2006/112 za ekonomske dejavnosti družbe Saudaçor*

1. Neupoštevnost pojma „oseba javnega prava“ v smislu Direktive 2004/18 za namene razlage člena 13(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112

59. V zadevi v glavni stvari je družba Saudaçor zaradi notranje doslednosti sistema predlagala, naj se pojem „druge osebe javnega prava“ v smislu člena 13(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112 razlaga ob upoštevanju pojma „oseba javnega prava“ v smislu člena 1(9) Direktive 2004/18. Po mnenju družbe Saudaçor je pojem osebe javnega prava v pravu Unije širok pojem. Predložitveno sodišče želi s prvim vprašanjem za predhodno odločanje izvedeti, ali je taka razlaga mogoča.

60. Strinjam se s portugalsko vlado, vlado Združenega kraljestva in Komisijo, da take razlage ni mogoče sprejeti, in sicer iz spodaj navedenih razlogov.

61. Treba je opozoriti, da člena 9 in 13 Direktive 2006/112 določata zelo široko področje uporabe za DDV. Sodišče je že velikokrat odločilo, da je lahko glede na sistematiko in namen Direktive 2006/112 ter mesto člena 13 te direktive v skupnem sistemu DDV, vzpostavljenem s Šesto direktivo, na celoma vsaka ekonomska dejavnost predmet DDV.(32)

62. Zakonodajalec Unije je namreč želel omejiti področje uporabe nezavezanosti oseb javnega prava za plačilo DDV, da bi se spoštovalo to splošno načelo.(33) Cilj člena 13(1) Direktive 2006/112 je torej oprostiti plačila DDV le ekonomskih dejavnosti, ki jih opravljajo osebe javnega prava kot državni organi, z izjemo okoliščin, v katerih bi oprostitve povzročila „znatno izkrivljanje konkurence“.(34)

63. Člen 13 je bil v sodni praksi Sodišča obravnavan kot pravilo oprostitve, ki ga je treba umesiti v splošni okvir skupnega sistema DDV.(35) Torej je treba člen 13(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112 kot odstopanje od načela obdavčenja vsake ekonomske dejavnosti *razlagati ozko*.(36) To seveda velja tudi za razlago pojma „druge osebe javnega prava“ iz navedenega člena 13(1), prvi pododstavek.

64. Po drugi strani je treba ob upoštevanju ciljev, zastavljenih z določbami prava Unije v zvezi z usklajevanjem postopkov za oddajo javnih naročil, zlasti dvojnega cilja odpiranja za konkurenco in preglednosti, uporabiti široko in funkcionalno razlago pojma „oseba javnega prava“ v smislu člena 1(9) Direktive 2004/18.(37)

65. Treba je ugotoviti, da pomen pojma „oseba javnega prava“ za namene Direktive 2004/18 na eni strani in pojma „druge osebe javnega prava“ za namene Direktive 2006/112 na drugi strani ne more biti enak, saj so cilji teh dveh direktiv zelo različni. Kot je poudarila portugalska vlada, bi bili namreč cilji skupnega sistema DDV ogroženi, če bi bilo mogoče za namene tega davka uporabiti široko razlago pojma „druge osebe javnega prava“, kot se uporablja za „osebo javnega prava“ v Direktivi 2004/18 zaradi funkcionalnih razlogov, da se zagotovi spoštovanje pravil za oddajo javnih naročil. Tako približevanje bi dejansko privedlo do tega, da bi bile ekonomske dejavnosti, ki jih opravljajo javni in zasebni subjekti, na katere se nanaša člen 1(9) Direktive 2004/18, neupravičeno oproščene plačila DDV.

66. Kot je upravičeno opozorila vlada Združenega kraljestva, je treba k temu še dodati, da se je zakonodajalec Unije namerno odločil, da se v Direktivi 2006/112 ne bo skliceval na pojem „oseba

javnega prava“, kot je vključen v Direktivo 2004/18. Zakonodajalec Unije se je namreč v drugih okvirih – ko je menil, da je primerno nakazati povezavo med dvema aktoma prava Unije – odločil za sprejetje opredelitve, kot se uporablja v Direktivi 2004/18, tako da se je skliceval nanjo.(38)

67. Torej je treba pojem „druge osebe javnega prava“ iz člena 13(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112 razlagati izključno ob upoštevanju sistematike in namena te direktive ter mesta navedene določbe v skupnem sistemu DDV, vzpostavljenem s Šesto direktivo.(39)

2. Razlaga pojma „druge osebe javnega prava“ in pravna opredelitev družbe Soudaço s tega vidika

68. Kar zadeva drugo in tretjo vprašanje za predhodno odločanje, je za namene razlage pojma „druge osebe javnega prava“ v smislu člena 13(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112 bistveno vprašanje to, ali gre za samostojen pojem prava Unije, kot trdi vlada Združenega kraljestva, ali prej za implicitno sklicevanje na nacionalno pravo držav članic.

69. Naj najprej opozorim, da se je zakonodajalec Unije odločil, da tega pojma v Direktivi 2006/112 ne bo opredelil in da ne bo napotil na pojem osebe javnega prava, kot je vključen zlasti v Direktivo 2004/18, kar sem že navedel v točki 66 teh sklepnih predlogov.

70. Pojem „druge osebe javnega prava“ je bil vključen že v člen 4(5), prvi pododstavek, Šeste direktive, katerega besedilo je enako besedilu člena 13(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112. V tem predhodnem členu so bili v francoski različici omenjeni „les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public“ (v slovenski različici „državni, regionalni in lokalni organi ter druge osebe javnega prava“).

71. Člen 13(1) Direktive 2006/112 in 4(5), prvi pododstavek, Šeste direktive sta v zvezi s tem ohranila enako besedilo tudi v nemški in angleški različici. V nemščini so naštetih „Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts“, v angleščini pa „states, regional and local government authorities and other bodies governed by public law“.

72. Kljub vsemu je treba opozoriti, da se posamezne jezikovne različice ne ujemajo v celoti, saj so v francoski različici poleg drugih oseb javnega prava naštetih še štiri ravni oseb javnega prava, medtem ko so v nemški in angleški različici naštetih le tri. Kar zadeva druge izvirne jezikovne različice navedenega člena, so v danski in italijanski podobno kot v francoski naštetih štiri kategorije oseb, v nizozemski pa jih je navedenih pet: „de Staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen“.

73. Pristop, ki je bil uporabljen pri sestavi tega seznama, ni bil pojasnjen v obrazložitvi predloga šeste direktive(40), vendar je bilo več jezikovnih različic(41) prvotnega predloga šeste direktive pred sprejetjem te direktive spremenjenih tako, da je bila dodana beseda „druge“. (42)

74. Glede na jezikovna razhajanja in prisotnost besede „druge“ na seznamih se mi zdi očitno, da je namen navedenega seznama neizčrпно naštetih osebe, ki jih je mogoče oprostiti plačila DDV na podlagi člena 13(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112. Torej so državni, regionalni in lokalni organi (ali v francoščini „les États, les régions, les départements et les communes“) le primeri oseb, ki jih je mogoče oprostiti plačila tega davka.

75. Zato menim, da je pojem „druge osebe javnega prava“ v zadevno določbo vključen zgolj zato, da se izpostavi neizčrpnost navedene določbe. Jezikovna razhajanja pri številu in poimenovanju oseb ali subjektov, ki jih je mogoče oprostiti plačila DDV, potrjujejo to analizo.

76. Torej menim, da seznam iz člena 13(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112, kar zadeva

pojem „druge osebe javnega prava“, implicitno napotuje na zakonodaje držav članic.

77. Vlada Združenega kraljestva je med obravnavo trdila, da je pojem osebe javnega prava samostojen pojem prava Unije. Po mnenju te vlade bi lahko temu pojmu, če bi bil odvisen le od zakonodaj držav članic, podelili preširok obseg. Opredelitev subjekta za osebo javnega prava v smislu nacionalne zakonodaje naj ne bi bila neupoštevna, vendar naj ne bi bila odločilna.

78. Drži, da se na prvi pogled zdi, da sodna praksa Sodišča potrjuje to trditev vlade Združenega kraljestva. Po mnenju Sodišča je namreč to, da je neka oseba po upravnem pravu države članice imenovana za osebo javnega prava, sicer upoštevno za opredelitev njene obravnave za namene DDV, vendar tega ni mogoče šteti za odločilno, če dejanska narava in bistvo dejavnosti, ki jo ta oseba opravlja, pokažeta, da strogi pogoji za uporabo navedenega pravila nezavezanosti za plačilo DDV niso izpolnjeni.(43)

79. Vendar se je navedena zadeva Komisija/Španija nanašala na položaj, ko je bila neka oseba po nacionalni zakonodaji imenovana za osebo javnega prava, čeprav se to ni ujemalo z naravo in dejavnostmi, ki jih je dejansko opravljala, saj zadevni gospodarski subjekti niso bili vključeni v organizacijo javne uprave in so opravljali dejavnosti v okviru poklica, izenačenega s svobodnim poklicem. Tako je bila razlaga, uporabljena v tej posebni zadevi, potrebna za zagotovitev ozke razlage kakršnega koli pravila o oprostitvi, kot je tisto iz člena 13(1) Direktive 2006/112.(44)

80. Po drugi strani si lahko le težko predstavljam, da bi bilo mogoče osebo zasebnega prava po nacionalni zakonodaji opredeliti kot osebo javnega prava za namene prava Unije. Ker na ravni prava Unije ne obstaja opredelitev „javnega prava“, je treba namreč upoštevati pravila javnega prava posameznih držav članic.

81. Kot pa sem že navedel v točki 63 teh sklepnih predlogov, je treba člen 13(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112 kot odstopanje od načela obdavčenja vsake ekonomske dejavnosti razlagati ozko. Tako je mogoče to določbo skupaj s kumulativnim merilom opravljanja dejavnosti kot državni organ uporabiti za omejitev – ne pa za razširitev – nacionalne opredelitve neke osebe za osebo javnega prava, če bi taka opredelitev privedla do oprostitve plačila DDV, ki se ne bi skladala z duhom Direktive 2006/112 in cilji člena 13 te direktive.

82. Po mojem mnenju iz tega sledi, da člen 13(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112 ni mogoče razlagati tako, da bi lahko osebo zasebnega prava v smislu nacionalne zakonodaje opredelili kot osebo javnega prava na podlagi prava Unije. Države članice morajo imeti možnost ozko opredeliti „druge osebe javnega prava“, ne da bi lahko pravo Unije to opredelitev razširilo še na druge osebe, ki so v skladu z upoštevnimi določbami nacionalnega prava osebe zasebnega prava. Menim, da stališče Sodišča iz navedene sodbe Komisija/Španija(45) temu sklepu ne nasprotuje.

83. Poleg tega ob upoštevanju vsega zgoraj navedenega menim, da bi bilo mogoče nacionalno opredelitev neke osebe za osebo javnega prava, ki ne bi odražala dejanske narave in bistva dejavnosti take osebe, omejiti tudi prek drugega kumulativnega pogoja, ki se zahteva za uporabo tega pravila nezavezanosti za plačilo DDV, tj. pogoja, po katerem mora zadevna oseba delovati kot državni organ. Opravljanje dejavnosti „kot državni organ“ v smislu člena 13(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112 je samostojen pojem prava Unije. V skladu s sodbo Komisija/Španija je treba namreč za uporabo navedenega pravila o nezavezanosti neke osebe za plačilo DDV poleg poimenovanja navedene osebe v nacionalnem pravu upoštevati tudi „dejansko naravo in bistvo dejavnosti, ki jo opravlja ta oseba“.(46) Menim, da je mogoče „bistvo dejavnosti“ razumeti kot neposredno sklicevanje na pogoj v zvezi z opravljanjem dejavnosti „kot državni organ“.

84. Kar zadeva kumulativno merilo opravljanja dejavnosti kot državni organ, je iz ustaljene sodne prakse razvidno, da so dejavnosti, ki jih osebe opravljajo kot državni organi, v smislu ?lena 13(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112 dejavnosti, ki jih osebe javnega prava opravljajo v okviru posebne pravne ureditve, s tem da mednje ne spadajo dejavnosti, ki jih opravljajo pod enakimi pravnimi pogoji kot zasebni gospodarski subjekti. Te dejavnosti mora na podlagi navedenega merila opredeliti nacionalno sodiš?e.(47)

85. V zvezi s tem je iz sodne prakse razvidno, da je mogo?e obseg nezavezanosti javnih organov za pla?ilo DDV dolo?iti na podlagi pravil opravljanja dejavnosti. Ker namre? ?len 13(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112 nezavezanost oseb javnega prava za pla?ilo DDV pogojuje s tem, da delujejo „kot državni organi“, iz navedene nezavezanosti izvzema dejavnosti, ki jih te osebe ne opravljajo kot subjekti javnega prava, temve? kot subjekti zasebnega prava. Kljub vsemu je torej edino merilo, na podlagi katerega je mogo?e z gotovostjo razlikovati med navedenima kategorijama dejavnosti, upoštevana pravna ureditev na podlagi nacionalnega prava.(48) Torej je tudi to, ali se neka transakcija opredeli kot „dejavnost“, ki jo zadevna oseba opravi „kot državni organ“, do neke mere odvisno od upoštevnega nacionalnega prava.

86. Treba je opozoriti, da iz sodne prakse jasno izhaja na?elo, po katerem *gospodarskih subjektov zasebnega prava* ni mogo?e oprostiti pla?ila DDV na podlagi ?lena 13(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112, tudi ?e s svojimi dejavnostmi izvršujejo dejanja, ki spadajo med prerogative državnega organa.(49) ?e torej dani gospodarski subjekt ni vklju?en v organizacijo javne uprave, svoje dejavnosti ne opravlja kot oseba javnega prava, temve? v obliki dejavnosti, ki se izvaja v okviru poklica, izena?enega s svobodnim poklicem.(50) Torej ?lena 13(1) Direktive 2006/112 ni mogo?e uporabiti za zasebno družbo, tudi ?e je ta v celoti v lasti osebe javnega prava.(51)

87. Naj spomnim, da se za družbo Sauda?or, ki je delniška družba, na podlagi ?lena 4(1) regionalne zakonske uredbe št. 41/2003/A uporabljata zlasti pravna ureditev sektorja državnih podjetij in *zasebno pravo*. Dalje, ?len 7 uredbe-zakona št. 558/99, ki se uporablja za pravno ureditev državnih podjetij, dolo?a, da se za javna podjetja uporablja *zasebno pravo*.

88. Ker se torej za družbo Sauda?or kot delniško družbo z izklju?no javnim kapitalom, ki ni vklju?ena v organizacijo javne uprave, na podlagi upošteвне nacionalne zakonodaje uporablja zasebno pravo, kar mora kljub vsemu preveriti še predložitveno sodiš?e, ter se davki, ki jih pla?uje, dolo?ijo in odvedejo v skladu s skupno ureditvijo, je o?itno, da je ta družba gospodarski subjekt zasebnega prava.

89. Take delniške družbe torej ni mogo?e šteti za osebo javnega prava v smislu ?lena 13(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112, njenih zadevnih dejavnosti pa na podlagi navedenega ?lena ni mogo?e oprostiti pla?ila DDV. Na to ugotovitev ne vpliva dejstvo, da ima družba Sauda?or za izvrševanje nekaterih nalog enaka javna pooblastila kot ARA.

90. Naj spomnim, da morata biti hkrati izpolnjena dva pogoja, da se lahko uporabi ?len 13(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112, in sicer da dejavnosti izvaja oseba javnega prava in da jih opravlja kot državni organ.(52) Ker prvi pogoj v tem primeru ni bil izpolnjen, dejavnosti družbe Sauda?or torej glede drugega pogoja ni treba preizkušati.

## V – Predlog

91. Ob upoštevanju navedenega Sodiš?u predlagam, naj na vprašanja za predhodno odlo?anje, ki jih je postavilo Supremo Tribunal Administrativo, odgovori:

Kar zadeva tretje vprašanje, so v okoliščinah, kot so tiste iz spora o glavni stvari, „finančni prispevki“, ki jih javni subjekt plačuje na podlagi programske pogodbe „kot plačilo za zagotavljanje storitev, ki so predmet pogodbe“, delniški družbi zasebnega prava, katere kapital je v 100-odstotni lasti tega javnega subjekta, plačilo storitev, ki jih ta delniška družba opravlja za navedeni javni subjekt.

Kar zadeva prvo vprašanje, pojma „druge osebe javnega prava“ v smislu člena 13(1), prvi pododstavek, Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost ni mogoče razlagati ob upoštevanju pojma „oseba javnega prava“, kot je opredeljen v členu 1(9) Direktive 2004/18/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 31. marca 2004 o usklajevanju postopkov za oddajo javnih naročil gradenj, blaga in storitev.

Kar zadeva drugo in tretjo vprašanje, na podlagi Direktive 2006/112 delniške družbe z izključno javnim kapitalom, ki ni vključena v organizacijo javne uprave in za katero se uporablja zasebno pravo, davki, ki jih plačuje, pa se določijo in odvedejo v skladu s skupno ureditvijo, kot je to določeno z upoštevno nacionalno zakonodajo, ni mogoče šteti za osebo javnega prava v smislu člena 13(1), prvi pododstavek, navedene direktive.

1 – Jezik izvirnika: francoščina.

2 – UL L 347, str. 1.

3 – UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23; v nadaljevanju: Šesta direktiva.

4 – UL L 134, str. 114.

5 – Kljub številnim redakcijskim spremembam so upoštevne določbe Direktive 2006/112 v bistvu enake ustreznim določbam Šeste direktive. Glej v tem smislu sodbo Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, točka 6).

6 – *Diário da República* I, serija A, št. 257, z dne 6. novembra 2003, str. 7430.

7 – *Diário da República* I, serija A, št. 292, z dne 17. decembra 1999, str. 9012.

8 – Kot je bila spremenjena. Ta uredba-zakon je bila z 2. decembrom 2013 spremenjena z uredbo-zakonom št. 133/2013 z dne 3. oktobra 2013 (*Diário da República* I, serija A, št. 191, z dne 3. oktobra 2013, str. 5988), vendar je v času nastanka dejstev iz spora o glavni stvari, tj. med letoma 2007 in 2010, veljalo prvonavedeno besedilo.

9 – Iz stališča portugalske vlade izhaja, da ta pridržek ne zadeva podjetij, ustanovljenih na pobudo avtonomnih regij, temveč za podjetja, ustanovljena na pobudo upravnih regij, ki pa na datum spora o glavni stvari niso bila ustanovljena.

10 – Poleg te ureditve državnih podjetij, ki se za družbo Sudaçor uporablja na podlagi člena 4(1) regionalne zakonske uredbe št. 41/2003/A, se je Evropska komisija sklicevala še na pravno ureditev javnih podjetij ARA, vzpostavljeno z regionalno zakonsko uredbo št. 7/2008/A (*Diário da República* I, serija A, št. 58, z dne 24. marca 2008, str. 1649.). Člen 9 te regionalne zakonske uredbe vsebuje določbe, ki so večinoma enake določbam člena 7 uredbe-zakona št. 558/99.

11 – Ta druga programska pogodba pa je bila, nasprotno, odobrena in podpisana šele marca 2010.

12 – Odlok podpredsednika regionalne vlade Azorov in regionalnega sekretariata za zdravstvo.

13 – Navedbe v zvezi s tem iz predložitvene odločbe niso zelo jasne, vendar menim, da gre za zavezujočo informacijo, ki jo je pripravila davčna uprava v postopku A2002005045 v zvezi z vprašanjem, ali se za opravljanje dejavnosti družbe Saudaçor šteje, kot da se izvaja v okviru javnih pooblastil, ki spadajo na področje uporabe člena 2(2) zakonika o DDV, oziroma – če to ne drži – kam spada njena dejavnost in njeno podjetje za namene DDV. Portugalska vlada je med obravnavo navedla, da je to zavezujočo informacijo zahtevala sama družba Saudaçor.

14 – Glej v zvezi s členom 4(5) Šeste direktive, ki se ujema s sedanjim členom 13 Direktive 2006/112, sodbo Komisija/Nizozemska (235/85, EU:C:1987:161, točka 18).

15 – Glej v tem smislu sodbe T-Mobile Austria in drugi (C-284/04, EU:C:2007:381, točka 48); Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, točka 15) in Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671, točki 34 in 39).

16 – Sodbi Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, točki 10 in 11) in Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, točka 12).

17 – Iz te sodbe (C-108/99, EU:C:2001:526, točka 33) izhaja, da mora davčni zavezanec, ki lahko doseže določen gospodarski cilj tako s transakcijami, ki so oproščene davkov, kot z obdavčenimi transakcijami, o tem v lastnem interesu redno odločati ob upoštevanju objektivne ureditve za DDV. Načelo davčne nevtralnosti ne pomeni, da bi se lahko davčni zavezanec, ki ima možnost izbire med dvema transakcijama, odločil za eno in uveljavljal učinke druge.

18 – Sodišče je v tej sodbi (C-319/12, EU:C:2013:778, točka 45 in izrek) odločilo, da davčni zavezanec ne more uveljavljati pravice do odbitka plačanega vstopnega DDV, če zaradi oprostitve, določene z nacionalno zakonodajo, ki pa je v nasprotju z določbami prava Unije, storitve, ki jih nato opravi, niso obdavčene s tem DDV.

19 – Poleg tega je treba še ugotoviti, da je vsekakor v pristojnosti nacionalnega sodišča, da gospodarskemu subjektu zavrne pravico do odbitka DDV, če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da se na to pravico sklicuje goljufivo ali z zlorabo (glej v tem smislu sodbo Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, točki 33 in 34).

20 – Glej točko 12 teh sklepnih predlogov.

21 – Po navedbah iste vlade lahko družba Saudaçor na podlagi členov 2, 5 in 7 programskih pogodb od ARA prejme še druge zneske, in sicer zlasti subvencije, ki ji jih ARA plačuje za uresničevanje nekaterih posebnih ciljev v javnem interesu.

22 – Ker je bila ta programska pogodba podpisana šele 5. marca 2010, naj se znesek zadevnega prispevka, kot je naveden v pogodbi, ne bi ujemal z dejanskim zneskom, ki je bil mesečno že obračunan in plačan za storitve, ki jih je dejansko opravila družba Saudaçor leta 2009.

23 – Sodbe Komisija/Nizozemska (235/85, EU:C:1987:161, točke 8, 9 in 15); Komisija/Grčija (C-260/98, EU:C:2000:429, točki 26 in 28) in Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671, točka 37 in navedena sodna praksa).

24 – Sodbe Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, točki 11 in 12); Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, točki 13 in 14); Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, točka 39); Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671, točka 44); GFKL Financial Services

(C?93/10, EU:C:2011:700, to?ki 18 in 19) in Serebryannay vek (C?283/12, EU:C:2013:599, to?ka 37 in navedena sodna praksa).

25 – Sodbe Komisija/Nizozemska (235/85, EU:C:1987:161, to?ka 10); Komisija/Irska (C?358/97, EU:C:2000:425, to?ka 31) in Komisija/Združeno kraljestvo (C?359/97, EU:C:2000:426, to?ka 43).

26 – Sodba Landboden-Agrardienste (C?384/95, EU:C:1997:627, to?ka 20).

27 – Sodbi Loyalty Management UK in Baxi Group (C?53/09 in C?55/09, EU:C:2010:590, to?ka 56) in Le Rayon d'Or (C?151/13, EU:C:2014:185, to?ka 34).

28 – Sodbi Kennemer Golf (C?174/00, EU:C:2002:200, to?ka 40) in Le Rayon d'Or (C?151/13, EU:C:2014:185, to?ka 36). V obravnavani zadevi ARA na podlagi programskih pogodb svoj prispevek družbi Sauda?or pla?uje v dvanajstinah, po navedbah portugalske vlade pa se storitve družbe Sauda?or prav tako obra?unavajo mese?no.

29 – Sodba Landboden-Agrardienste (C?384/95, EU:C:1997:627, to?ka 20).

30 – Sodba Newey (C?653/11, EU:C:2013:409, to?ke od 42- do 45).

31 – Glej v zvezi s tem sodbo Komisija/Finska (C?246/08, EU:C:2009:671, to?ki 49 in 51), v kateri je bilo odlo?eno, da zveza med storitvami pravne pomo?i, ki jih opravljajo dr?javne pravne pisarne, in protivrednostjo, ki jo morajo pla?ati prejemniki, v obravnavani zadevi ni neposredna, kar se zanjo zahteva, da bi se lahko obravnavala kot pla?ilo teh storitev in bi zato te storitve predstavljale ekonomske dejavnosti, saj je delno nadomestilo, ki ga prejemniki storitev pla?ajo dr?žavnim pravnim pisarnam, le delno odvisno od dejanske vrednosti opravljenih storitev.

32 – Sodbe Isle of Wight Council in drugi (C?288/07, EU:C:2008:505, to?ke od 25 do 28 in 38); Komisija/Irska (C?554/07, EU:C:2009:464, to?ka 39) in Komisija/Nizozemska (C?79/09, EU:C:2010:171, to?ka 76).

33 – Sodba Isle of Wight Council in drugi (C?288/07, EU:C:2008:505, to?ka 38).

34 – ?len 13(2) Direktive 2006/112.

35 – Sodba Komisija/Nizozemska (235/85, EU:C:1987:161, to?ka 18).

36 – Glej v zvezi s tem sodbe Isle of Wight Council in drugi (C?288/07, EU:C:2008:505, to?ka 60); Komisija/Irska (C?554/07, EU:C:2009:464, to?ka 42) in Komisija/Španija (C?154/08, EU:C:2009:695, to?ka 119) ter sklep Gmina Wroc?aw (C?72/13, EU:C:2014:197, to?ka 19).

37 – Glej zlasti sodbi Adolf Truley (C?373/00, EU:C:2003:110, to?ka 43) in Komisija/Španija (C?214/00, EU:C:2003:276, to?ka 53 in navedena sodna praksa).

38 – Glej na primer ?len 2, to?ka 8, Direktive 2012/27/EU Evropskega parlamenta in Sveta z dne 25. oktobra 2012 o energetske u?inkovitosti, spremembi direktiv 2009/125/ES in 2010/30/EU ter razveljavitvi direktiv 2004/8/ES in 2006/32/ES (UL L 315, str. 1); ?len 2, to?ka 16, Uredbe (EU) št. 1303/2013 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 17. decembra 2013 o skupnih dolo?bah o Evropskem skladu za regionalni razvoj, Evropskem socialnem skladu, Kohezijskem skladu, Evropskem kmetijskem skladu za razvoj pode?elja in Evropskem skladu za pomorstvo in ribištvo, o splošnih dolo?bah o Evropskem skladu za regionalni razvoj, Evropskem socialnem skladu, Kohezijskem skladu in Evropskem skladu za pomorstvo in ribištvo ter o razveljavitvi Uredbe Sveta (ES) št. 1083/2006 (UL L 347, str. 320) ter ?len 2(i) Uredbe Sveta (ES) št. 1698/2005 z dne 20.

septembra 2005 o podpori za razvoj podeželja iz Evropskega kmetijskega sklada za razvoj podeželja (UL L 277, str. 1). Zadnji navedena uredba je bila sprejeta pred sprejetjem Direktive 2006/112, prva dva akta pa po njenem sprejetju, kar kaže na to, da se praksa zakonodajalca Unije v zvezi s tem ni spremenila.

39 – Sodba *Isle of Wight Council in drugi* (C-288/07, EU:C:2008:505, točka 25).

40 – Explanatory Memorandum (COM(73) 950, z dne 20. junija 1973).

41 – Med drugim francoska, nemška, italijanska in nizozemska različica.

42 – Glej predlog šeste direktive Sveta o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, ki ga je Komisija predstavila Svetu 29. junija 1973 (UL C 80, str. 1).

43 – Sodba Komisija/Španija (C-154/08, EU:C:2009:695, točka 119).

44 – Glej točko 63 teh sklepnih predlogov. Kljub vsemu je treba opozoriti, da „ozka“ razlaga ne pomeni nujno tudi „omejevalne“ razlage. Oprostitve plačila DDV bi bilo treba namreč razlagati ozko, vendar jih s tako razlago ne smemo zreducirati. Razlaga omejitev v zvezi z oprostitvami plačila DDV ne sme biti preozka, vendar je ne smemo niti razširiti onkraj njihovih določb. Oprostitve in vsakršne omejitve, določene skupaj z njimi, je treba razlagati tako, da oprostitev velja za tisto stvar, za katero je bila namenjena, da velja, in za nič drugega (glej v tem smislu sklepne predloge generalnega pravobranilca G. F. Jacobsa v zadevi *Zoological Society* (C-267/00, EU:C:2001:698, točka 19)).

45 – C-154/08, EU:C:2009:695.

46 – *Ibidem* (točka 119).

47 – Glej zlasti sodbe *Comune di Carpaneto Piacentino in drugi* (231/87 in 129/88, EU:C:1989:381, točka 16); *Comune di Carpaneto Piacentino in drugi* (C-4/89, EU:C:1990:204, točka 8); *Komisija/Francija* (C-276/97, EU:C:2000:424, točka 40); *Komisija/Irska* (C-358/97, EU:C:2000:425, točka 38); *Komisija/Združeno kraljestvo* (C-359/97, EU:C:2000:426, točka 50); *Fazenda Pública* (C-446/98, EU:C:2000:691, točka 17) in *Isle of Wight Council in drugi* (C-288/07, EU:C:2008:505, točka 21).

48 – Glej v tem smislu sodbi *Comune di Carpaneto Piacentino in drugi* (231/87 in 129/88, EU:C:1989:381, točka 15) in *Comune di Carpaneto Piacentino in drugi* (C-4/89, EU:C:1990:204, točka 10).

49 – Sodbe *Komisija/Francija* (C-276/97, EU:C:2000:424, točke od 45 in 46); *Komisija/Irska* (C-358/97, EU:C:2000:425, točki 43 in 44) in *Komisija/Združeno kraljestvo* (C-359/97, EU:C:2000:426, točki 55 in 56).

50 – *Idem* in sodba *Komisija/Španija* (C-154/08, EU:C:2009:695, točka 115). Sodišče je v sodbi *CO.GE.P.* (C-174/06, EU:C:2007:634, točki 24 in 25) ugotovilo, da položaj javnega gospodarskega subjekta, ki ne deluje v imenu in za račun države, ampak v svojem imenu, ter ki sprejema samostojne odločitve, ne izpolnjuje kumulativnih pogojev, ki se zahtevajo za uporabo pravila o nezavezanosti za plačilo DDV, kot je določeno v členu 4(5) Šeste direktive.

51 – Glej v zvezi s tem končno poročilo Komisije z dne 1. marca 2011, naslovljeno „VAT in the public sector and exemptions in the public interest“, Final report for TAXUD/2009/DE/316, str. 41.

52 – Glej zlasti sodbi Komisija/Francija (C-276/97, EU:C:2000:424, točka 39) in Isle of Wight Council in drugi (C-288/07, EU:C:2008:505, točka 19).