Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

29. oktober 2015*

»Præjudiciel forelæggelse — merværdiafgift — direktiv 2006/112/EF — artikel 13, stk. 1 — momsfritagelse — begrebet »offentligretligt organ« — aktieselskab, som er pålagt at levere tjenesteydelser på området for planlægning og administration af sundhedsordningen i den selvstyrende region Azorerne — fastlæggelsen af fremgangsmåderne for disse tjenester, herunder vederlaget herfor, i programaftaler indgået mellem dette selskab og denne region«

I sag C-174/14,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Supremo Tribunal Administrativo (den øverste forvaltningsdomstol, Portugal) ved afgørelse af 12. marts 2014, indgået til Domstolen den 9. april 2014, i sagen:

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

mod

Fazenda Pública,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af formanden for Tredje Afdeling, L. Bay Larsen, som fungerende formand for Fjerde Afdeling, og dommerne J. Malenovský, M. Safjan, A. Prechal (refererende dommer) og K. Jürimäe,

generaladvokat: N. Jääskinen

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 19. marts 2015,

efter at der er afgivet indlæg af:

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

— den portugisiske regering ved L. Inez Fernandes og R. Campos Laires, som befuldmægtigede

— Det Forenede Kongeriges regering ved L. Christie, som befuldmægtiget, bistået af barrister P. Mantle

* Processprog: portugisisk.

— Europa-Kommissionen ved P. Guerra e Andrade og L. Lozano Palacios, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 25. juni 2015,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 1, stk. 9, i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2004/18/EF af 31. marts 2004 om samordning af fremgangsmåderne ved indgåelse af offentlige vareindkøbskontrakter, offentlige tjenesteydelseskontrakter og offentlige bygge- og anlægskontrakter (EFT L 134, s. 114) og af artikel 13, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1).

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA (herefter »Saudaçor«) og Fazenda Pública (statskassen) vedrørende det pågældende selskabs pligt til at betale merværdiafgift (moms) i forbindelse med aktiviteter inden for planlægning og administration af sundhedsordningen i den selvstyrende region Azorerne (herefter »RAA«).

Retsforskrifter

EU-retten

3 Direktiv 2006/112 ophævede og erstattede pr. 1. januar 2007 den eksisterende fællesskabslovgivning vedrørende moms, særligt Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

4 I henhold til første og tredje betragtning til direktiv 2006/112 var det nødvendigt at omarbejde sjette direktiv med henblik på at præsentere alle de gældende bestemmelser på en klar og rationel måde, idet direktivets struktur og affattelse blev omarbejdet, uden at dette dog principielt medførte nogen materielle ændringer.

5 Artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 bestemmer:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

[...]

c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.«

6 Direktivets artikel 9, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

7 Direktivets artikel 13 bestemmer:

»1. Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.

Når de udøver sådanne former for virksomhed eller foretager sådanne transaktioner, skal de dog betragtes som afgiftspligtige personer for så vidt angår disse former for virksomhed eller disse transaktioner, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrenceforvridning af en vis betydning.

Under alle omstændigheder anses offentligretlige organer som afgiftspligtige personer for så vidt angår de i bilag I anførte former for virksomhed, medmindre den udøvede virksomhed er ubetydelig.

2. Medlemsstaterne kan anse virksomhed, der udøves af offentligretlige organer, og som er fritaget for afgift i henhold til artikel 132 [...], som virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed.«

8 Det hedder i artikel 1, stk. 9, i direktiv 2004/18:

»Som »ordregivende myndigheder« betragtes staten, regionale eller lokale myndigheder, offentligretlige organer og sammenslutninger af en eller flere af disse myndigheder eller et eller flere af disse offentligretlige organer.

Ved »offentligretligt organ« forstås ethvert organ:

a) der er oprettet specielt med henblik på at imødekomme almenhedens behov, dog ikke behov af industriel eller kommerciel karakter

b) som er en juridisk person, og

c) hvis drift enten for størstedelens vedkommende finansieres af staten, regionale eller lokale myndigheder eller andre offentligretlige organer, eller hvis drift er underlagt disses kontrol, eller hvortil staten, regionale eller lokale myndigheder eller andre offentligretlige organer udpeger mere end halvdelen af medlemmerne i administrations-, ledelses- eller tilsynsorganet.

Ikke-udtømmende fortegnelser over de offentligretlige organer eller kategorier af organer, der opfylder kriterierne i andet afsnit, litra a), b) og c), findes i bilag III. [...]«

Portugisisk ret

Momslovgivningen

9 I artikel 2, stk. 2, i momsloven (Código do IVA) bestemmes det, at staten og andre offentligretlige organer ikke er momspligtige, når de foretager transaktioner i forbindelse med udøvelsen af deres myndighedsbeføjelser, selv om de herfor modtager afgifter eller enhver anden form for modydelse, for så vidt som deres afgiftsfritagelse ikke giver anledning til konkurrencefordrejning.

10 I momslovens artikel 2, stk. 3, bestemmes det, at staten og andre offentligretlige organer i alle tilfælde er momspligtige, når de udøver visse bestemte former for virksomhed, og af de afgiftspligtige transaktioner i forbindelse hermed, undtagen hvis det godtgøres, at de udøver dem i ubetydeligt omfang.

Saudaçors retlige status

11 Saudaçor blev oprettet ved RAA's regionale lovdekret nr. 41/2003/A om omdannelse af den selvstyrende region Azorernes institut for den finansielle sundhedsforvaltning til et rent offentligt aktieselskab ved navn SAUDAÇOR – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA og om ændring af regionalt lovdekret nr. 28/99/A af 31. juli (Decreto Legislativo Regional n.° 41/2003/A, Transforma o Instituto de Gestão Financeira da Saúde da Região Autónoma dos Açores em sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos, passando a designar-se SAUDAÇOR – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores, SA, e altera o Decreto Legislativo Regional n.° 28/99/A, de 31 de Julho) af 17. oktober 2003 (*Diário da República* I, serie A, nr. 257, af 6.11.2003, s. 7430), idet selskabets aktiekapital var 100% ejet af den pågældende region.

12 I henhold til artikel 2, stk. 1, i dette regionale lovdekret har Saudaçor som hverv at levere tjenesteydelser af almen økonomisk interesse på sundhedsområdet. Saudaçor blev stiftet med henblik på at planlægge og administrere den regionale sundhedsordning og de IT-systemer, infrastrukturer og installationer, der er omfattet heraf, samt at gennemføre anlægsarbejder, restaureringsarbejder, istandsættelser og ombygninger for sundhedsorganer og -tjenester, navnlig i de områder, som er berørt af naturkatastrofer, og zoner, der er kategoriseret som risikozoner.

13 Artikel 3 i regionalt lovdekret nr. 41/2003/A har følgende ordlyd:

»Som led i sit hverv med at levere tjenesteydelser af almen økonomisk interesse har Saudaçor følgende opgaver:

a) gennemføre en centraliseret forsyning inden for den regionale sundhedstjeneste

b) levere goder og tjenesteydelser til de enheder, der er medlemmer af den regionale sundhedstjeneste

c) tildele finansiering til sundhedsinstitutionerne i overensstemmelse med de præstationsmål for pleje, som hver enkelt institution kontraktmæssigt har forpligtet sig til

d) definere vejledende regler og principper for sundhedsinstitutionernes budgetforvaltning samt føre tilsyn med gennemførelsen heraf

e) evaluere den økonomiske og finansielle forvaltning i de institutioner og tjenester, der er integreret i den regionale sundhedstjeneste eller finansieret af denne, og udarbejde regelmæssige rapporter om den regionale sundhedstjenestes finansielle situation og om forvaltningen af dens menneskelige og materielle ressourcer

f) tilskynde til udviklingen af IT-systemer for de institutioner, som hører under den regionale sundhedstjeneste

g) gennemføre arbejder vedrørende den regionale sundhedstjeneste, hvis gennemførelse er hensigtsmæssig for den offentlige interesse

h) yde støtte til den regionale sundhedstjenestes ydelser og institutioner på de områder, hvor det viser sig nødvendigt.«

14 Det pågældende regionale lovdekrets artikel 4, stk. 1, bestemmer, at Saudaçor er underlagt bestemmelserne i denne retsakt, vedtægterne i bilagene hertil, retsordningen for offentlige virksomheder som fastsat ved lovdekret nr. 558/99 (Decreto-Lei nr. 558/99) af 17. december 1999 (*Diário da República* I, serie A, af 17.12.1999, s. 9012) og ved privatretten. Ifølge samme regionale lovdekrets artikel 4, stk. 2, overholder Saudaçor i forbindelse med sine aktiviteter reglerne for RAA's sundhedstjenestes sammensætning og funktion.

15 Artikel 10 i regionalt lovdekret nr. 41/2003/A bestemmer, at Saudaçor ved udførelsen af sine opgaver råder over de samme myndighedsbeføjelser som RAA, og dernæst opregnes til eksempel visse af disse beføjelser, herunder beføjelsen til at foretage ekspropriation.

16 Det følger af artikel 7, stk. 3, i lovdekret nr. 558/99, som ændret, at de offentlige virksomheder afgiftspålægges og beskattes direkte og indirekte i overensstemmelse med det fælles system. En identisk bestemmelse findes i artikel 9, stk. 2, i regionalt lovdekret nr. 7/2008/A om ordningen for offentlige virksomheder i den selvstyrende region Azorerne (Decreto Legislativo Regional nr. 7/2008/A, Regime do sector público empresarial da Região Autónoma dos Açores) af 5. marts 2008 (*Diário da República* I, serie A, nr. 58, af 24.3.2008, s. 1649) for så vidt angår regionale offentlige virksomheder.

17 I overensstemmelse med artikel 21, stk. 1, i Saudaçors vedtægter udøver selskabet sine aktiviteter inden for rammerne af programaftaler indgået med regeringen i RAA, hvori det bl.a. er defineret, hvilke tjenesteydelser Saudaçor skal levere på området for planlægning og administration af den regionale sundhedsordning samt vederlaget herfor, benævnt »medfinansiering«, som regionen skal betale som modydelse for disse tjenesteydelser, og som tilsigter at dække Saudaçors driftsomkostninger.

18 Den første programaftale blev således indgået den 23. juli 2004 for perioden 2004-2008, hvori der var fastsat et samlet vederlag på 15 905 000 EUR, heraf et beløb på 3 990 000 EUR for 2007 og et beløb på 4 050 000 EUR for 2008. Den femte klausul i denne aftale bestemte, at dette samlede beløb kunne tilpasses ved fælles beslutning fra de regeringsmedlemmer, der er ansvarlige for finanser og sundhed, hvis beløbet som følge af en ændring af omstændighederne var åbenlyst utilstrækkeligt til at udføre den pågældende aftale. Den anden programaftale blev indgået den 1. januar 2009 for perioden 2009-2012, hvori der var fastsat et årligt vederlag på 8 500 000 EUR og en tilpasningsklausul svarende til den, som var fastsat i den tidligere aftale. Ved fælles beslutning af 8. marts 2010 fra de medlemmer af RAA's regering, der er ansvarlige for finanser og sundhed, blev dette beløb nedsat til 6 599 147 EUR for 2009.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

19 Den 2. marts 2011 udarbejdede Fazenda Pública et udkast til en kontrolrapport, hvori den foreslog en berigtigelse af den moms, som Saudaçor skyldte for skatteårene 2007-2010, svarende til 4 750 586,24 EUR.

20 Den 6. april 2011 blev denne kontrolrapport vedtaget efter høring af Saudaçor.

21 I denne rapport fastslog Fazenda Pública bl.a., at Saudaçor, henset til selskabets retlige status, ikke kunne påberåbe sig bestemmelsen om, at offentlige organer ikke var momspligtige, som fastsat i momslovens artikel 2, stk. 2 – en bestemmelse om gennemførelse af sjette direktivs artikel 4, stk. 5, første afsnit, hvis indhold svarer til indholdet af artikel 13, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112.

22 Ifølge denne myndighed vedrørte de tjenesteydelser, som Saudaçor inden for rammerne af programaftalerne leverede inden for planlægning og administration af den regionale sundhedstjeneste, aktivitetsområder, der henhører under den private sektor, hvilket indebærer, at momsfritagelsen kunne give anledning til konkurrencefordrejning. Dette kunne f.eks. være tilfældet med hensyn til administration og vedligeholdelse af regionens it-systemer inden for sundhedsvæsenet. Det drejer sig reelt om en økonomisk aktivitet, hvorfor de vederlag, som er fastsat i programaftalerne og udbetalt som modydelse for disse tjenester af de regionale myndigheder, er momspligtige. Saudaçor medgav i øvrigt at være momspligtig, idet selskabet gjorde krav på et samlet beløb på 2 300 273,17 EUR i fradrag for moms betalt for køb af goder og tjenesteydelser.

23 Saudaçor anlagde sag ved Tribunal Administrativo e Fiscal de Ponta Delgada (administrativ og skatteretlig ret i Ponta Delgada, Portugal) til prøvelse af de foranstaltninger til inddrivelse af moms og morarenter for skatteårene 2007-2010, for hvilke der var rejst krav mod selskabet på 5 157 249,72 EUR.

24 Denne ret gav ikke Saudaçor medhold bl.a. med den begrundelse, at der med henblik på fortolkning af momsfritagelsesreglen for offentligretlige organer i artikel 13, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112 ikke skal henvises til begrebet »offentligretlige organer«, som inden for rammerne af udbudsretten er fastlagt i artikel 1, stk. 9, i direktiv 2004/18, idet forståelsen af dette begreb er vid, mens begrebet »offentligretligt organ« i henhold til artikel 13, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112 skal fortolkes strengt i forbindelse med anvendelsen af momsfritagelsesreglen, idet denne udgør en undtagelse til den almindelige regel om momspligt for enhver økonomisk aktivitet.

25 Samme ret fastslog, at denne momsfritagelsesregel ikke omfatter en enhed som Saudaçor, der – selv om selskabet blev stiftet af RAA – er et aktieselskab adskilt fra regionen, der er underlagt de privatretlige regler, og som udfører sine opgaver og forfølger sit formål på uafhængig vis.

26 Tribunal Administrativo e Fiscal de Ponta Delgada (administrativ og skatteretlig ret i Ponta Delgada) fastslog endvidere, at de tjenester, som Saudaçor leverede inden for rammerne af programaftalerne, har en økonomisk karakter, idet de leveres mod vederlag. Det vederlag, der udbetales af RAA, udgør en modydelse for de tjenesteydelser, der leveres af Saudaçor, og kan ikke betragtes som overførsler mellem offentlige enheder.

27 Den forelæggende ret, ved hvilken der er iværksat appel til prøvelse af den pågældende dom, har anført, at det centrale spørgsmål i hovedsagen er, hvorvidt en enhed såsom Saudaçor kan påberåbe sig momsfritagelsesreglen for offentligretlige organer som fastsat i momslovens artikel 2, stk. 2, hvis indhold svarer til indholdet af artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112, og at bedømme, hvorvidt de beløb, der er genstand for de omhandlede foranstaltninger til inddrivelse af moms, udgør budgetmæssige overførsler mellem offentlige enheder.

28 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at selv om det er klart fastsat i Domstolens praksis, at afgiftspligten alene er udelukket for virksomhed, der udøves af offentlige organer, såfremt virksomheden udøves i organets egenskab af offentlig myndighed, gør denne retspraksis det ikke muligt at afgøre, om en enhed som Saudaçor, henset til selskabets retlige status som aktieselskab stiftet ved omdannelsen af en statslig enhed, er omfattet af begrebet offentligretligt organ. Der rejser sig særligt et spørgsmål om, hvorvidt rækkevidden af begrebet er sammenfaldende med rækkevidden af begrebet »offentligretligt organ«, således som det er fastlagt i artikel 1, stk. 9, i direktiv 2004/18, i forbindelse med definitionerne af de forskellige kategorier af »ordregivende myndigheder«.

29 Under disse omstændigheder har Supremo Tribunal Administrativo (den øverste forvaltningsdomstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Kan [...] begrebet offentligretligt organ som omhandlet i artikel 13, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112 [fortolkes] ved henvisning til det normative begreb »offentligretligt organ« [som defineret] i artikel 1, stk. 9, i direktiv 2004/18?

2) Er en enhed, der er stiftet som et aktieselskab udelukkende med offentlig kapital, hvoraf RAA ejer en andel på 100%, og hvis formål er at yde rådgivnings- og forvaltningsvirksomhed på det regionale sundhedsvæsens område (Sistema Regional de Saúde) med henblik på fremme og rationalisering heraf, og hvilken virksomhed gennemføres ved opfyldelse af programaftaler indgået med RAA, når enheden ved delegation har fået tillagt de myndighedsbeføjelser, som på dette område tilfalder RAA, hvem det oprindeligt påhvilede at udbyde de pågældende offentlige sundhedsydelser, omfattet af begrebet offentligretligt organ, der udøver virksomhed i sin egenskab af offentlig myndighed, som omhandlet i artikel 13, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112?

3) Kan den modydelse, som dette selskab modtager, der består i at stille de nødvendige finansielle midler til rådighed for at gennemføre disse programaftaler, i lyset af bestemmelserne i dette direktiv anses for et vederlag for præsterede tjenesteydelser, der kan føre til momspligt?

4) Opfylder nævnte selskab i bekræftende fald da de nødvendige betingelser for at kunne påberåbe sig bestemmelsen om manglende afgiftspligt, der er indeholdt i artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det tredje spørgsmål

30 Med det tredje spørgsmål, som skal undersøges først, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at en aktivitet som den i hovedsagen omhandlede, som for et selskab består i til en region at levere tjenesteydelser på området for planlægning og administration af den regionale sundhedsordning inden for rammerne af programaftaler indgået mellem dette selskab og denne region, udgør økonomisk virksomhed i denne bestemmelses forstand.

31 Domstolen har allerede fastslået, at det fremgår af opbygningen af og formålet med det pågældende direktiv samt af den plads, direktivets artikel 13 har i det fælles momssystem, der er indført ved sjette direktiv, at enhver økonomisk aktivitet i princippet er momspligtig. Levering af tjenesteydelser, som foretages mod vederlag, er som hovedregel og i medfør af artikel 2, stk. 1, i direktiv 2006/112 momspligtige, herunder dem, som leveres af offentligretlige organer. Ved direktivets artikel 9 og 13 er der givet momsen et meget vidt anvendelsesområde (dom Kommissionen mod Nederlandene, C-79/09, EU:C:2010:171, præmis 76 og den deri nævnte retspraksis).

32 Muligheden for at kvalificere en levering af tjenesteydelser som en levering mod vederlag forudsætter udelukkende, at der består en direkte sammenhæng mellem denne levering og en modværdi, som den afgiftspligtige faktisk har modtaget. En sådan direkte sammenhæng foreligger, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren (jf. bl.a. dom Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

33 Under hensyn til genstanden for den gennemgang, der skal foretages, tilkommer det, som Domstolen allerede har udtalt, den nationale ret at foretage en retlig bedømmelse af den i hovedsagen omhandlede virksomhed på grundlag af de af Domstolen fastlagte kriterier (dom Fazenda Pública, C-446/98, EU:C:2000:691, præmis 23, og kendelse Gmina Wrocław, C-72/13, EU:C:2014:197, præmis 18).

34 I det foreliggende tilfælde tilkommer det den forelæggende ret at undersøge, om det fremgår af sagens akter og særligt programaftalerne indgået mellem Saudaçor og RAA, at selskabets virksomhed er foregået mod vederlag og dermed har en økonomisk karakter. Domstolen kan ikke desto mindre, henset til de oplysninger, der fremgår af forelæggelsesafgørelsen, forsyne den forelæggende ret med fortolkningselementer, således at denne kan træffe afgørelse.

35 Det fremgår i denne forbindelse af den pågældende afgørelse, at RAA i henhold til disse aftaler er forpligtet til at udbetale et vederlag benævnt »medfinansiering«, hvis størrelse er fastsat i aftalerne, til Saudaçor som »modydelse« for de tjenesteydelser, som Saudaçor skal levere på området for planlægning og administration af den regionale sundhedsordning.

36 Henset til den varige og fortsatte karakter af de tjenesteydelser, som Saudaçor leverer på området for planlægning og administration, kan den omstændighed, at dette vederlag ikke er fastsat i forhold til de individualiserede tjenester, men som et fast beløb og på årlig basis med henblik på at dække de omkostninger, selskabet har til driften, ikke i sig selv påvirke den direkte sammenhæng mellem leveringen af ydelserne og den modtagne modydelse, hvis størrelse fastsættes på forhånd efter faste kriterier (jf. i denne retning dom Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, præmis 36 og 37).

37 Der rejses heller ikke tvivl ved denne direkte sammenhæng som følge af den omstændighed, at de programaftaler, der er indgået mellem Saudaçor og RAA, indeholder visse klausuler, som fastsætter, at størrelsen af det vederlag, der skal betales til Saudaçor, kan tilpasses, hvis beløbet som følge af en ændring af omstændighederne er åbenlyst utilstrækkeligt til at udføre disse aftaler.

38 For så vidt som disse klausuler således tilsigter på forhånd at fastsætte størrelsen af vederlaget efter faste kriterier, som sikrer, at størrelsen heraf er tilstrækkelig til at dække Saudaçors driftsomkostninger, kan det fastslås, at disse har til formål at tilpasse størrelsen af den faste modydelse for de tjenesteydelser, som dette selskab leverer fortsat og varigt. Selv om det oprindeligt fastsatte årlige vederlag for 2009 var blevet nedsat af RAA, således som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, har den portugisiske regering i øvrigt forklaret i retsmødet uden at blive modsagt af Saudaçor, at denne nedsættelse alene havde til hensigt at rette en åbenlys regnefejl.

39 Den direkte forbindelse, som findes mellem leveringen af tjenesteydelsen og vederlaget herfor, ses heller ikke at blive bragt i tvivl på grund af den omstændighed, at Saudaçors virksomhed, som selskabet har gjort gældende, har til formål at udføre en forfatningsmæssig forpligtelse, som udelukkende og direkte tilfalder staten i henhold til den portugisiske forfatning, nemlig forpligtelsen til at gennemføre et universelt nationalt sundhedssystem, der tilstræber at være gratis, som i det væsentlige skal finansieres af offentlige midler.

40 En afgiftspligtig person er således ifølge artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112 enhver, der selvstændigt udøver økonomisk virksomhed, uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

41 Selv om formålet med gennemførelsen af et universelt nationalt sundhedssystem, der tilstræber at være gratis, som i det væsentlige skal finansieres af offentlige midler, tages i betragtning i forbindelse med det fælles momssystem, for så vidt som visse plejeydelser, der bl.a. sikres af offentligretlige organer, skal momsfritages i henhold til direktivets artikel 132, stk. 1, er det i øvrigt ubestridt, at den i hovedsagen omhandlede virksomhed med planlægning og administration af den i hovedsagen omhandlede regionale sundhedsordning ikke henhører under en af disse fritagelser.

42 Henset til ovenstående bemærkninger skal det tredje spørgsmål besvares med, at artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at en aktivitet som den i hovedsagen omhandlede, som for et selskab består i til en region at levere tjenesteydelser på området for planlægning og administration af den regionale sundhedsordning inden for rammerne af programaftaler indgået mellem dette selskab og denne region, udgør økonomisk virksomhed i denne bestemmelses forstand.

Det første, det andet og det fjerde spørgsmål

43 Med det første, det andet og det fjerde spørgsmål, som skal behandles samlet og hernæst, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at en aktivitet som den i hovedsagen omhandlede, som for et selskab består i til en region at levere tjenesteydelser på området for planlægning og administration af den regionale sundhedsordning inden for rammerne af programaftaler indgået mellem dette selskab og denne region, henhører under momsfritagelsesreglen i denne bestemmelse i tilfælde af, at denne aktivitet udgør økonomisk virksomhed i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktivets artikel 9, stk. 1.

44 Den forelæggende ret har i denne forbindelse rejst spørgsmålet, om begrebet »andre offentligretlige organer« som omhandlet i direktivets artikel 13, stk. 1, skal fortolkes som en henvisning til definitionen af begrebet »offentligretligt organ« i artikel 1, stk. 9, i direktiv 2004/18, således som Saudaçor har gjort gældende.

45 En sådan fortolkning af artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112 kan ikke tiltrædes.

46 Ved at definere begrebet »offentligretligt organ« og som følge heraf begrebet »ordregivende myndighed« vidt tilsigter artikel 1, stk. 9, i direktiv 2004/18 således at afgrænse anvendelsesområdet for dette direktiv tilstrækkeligt bredt for at sikre, at reglerne om særligt gennemsigtighed og forbud mod forskelsbehandling, som finder anvendelse i forbindelse med udbud, anvendes på alle statslige enheder, som ikke er del af den offentlige forvaltning, men som ikke desto mindre kontrolleres af staten, bl.a. gennem deres finansiering eller forvaltning.

47 Den sammenhæng, hvori begrebet »andre offentligretlige organer« i artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112 indgår, er imidlertid grundlæggende anderledes.

48 Dette begreb tilsigter således ikke at definere anvendelsesområdet for momsen men opererer derimod med en fravigelse af den almindelige regel, som ligger til grund for det fælles momssystem, nemlig den, hvorefter anvendelsesområdet for denne afgift er defineret meget bredt som omfattende alle leveringer af varer eller tjenesteydelser, som leveres mod vederlag, herunder dem, som leveres af offentligretlige organer (jf. i denne retning dom Kommissionen mod Nederlandene, C-79/09, EU:C:2010:171, præmis 76 og 77).

49 Som undtagelse til den almindelige regel om momspligt for enhver økonomisk aktivitet skal artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112 fortolkes strengt (jf. bl.a. dom Isle of Wight Council m.fl., C-288/07, EU:C:2008:505, præmis 60, og kendelse Gmina Wrocław, C-72/13, EU:C:2014:197, præmis 19).

50 Det følger heraf, at der i mangel af angivelser i selve teksten i artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal tages hensyn til direktivets opbygning og formål samt til den plads, bestemmelsen har i det fælles momssystem, der er indført ved dette direktiv (jf. analogt dom Isle of Wight Council m.fl., C-288/07, EU:C:2008:505, præmis 25).

51 Som det fremgår af Domstolens faste praksis, følger det klart af en gennemgang af artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112 på baggrund af direktivets formål, at to betingelser kumulativt skal være opfyldt, for at reglen om momsfritagelse gælder, nemlig et offentligretligt organs udøvelse af virksomhed og udøvelse af virksomhed, der varetages i egenskab af offentlig myndighed (jf. i denne retning bl.a. kendelse Mihal, C-456/07, EU:C:2008:293, præmis 16 og den deri nævnte retspraksis, og dom Kommissionen mod Nederlandene, C-79/09, EU:C:2010:171, præmis 79).

52 Ifølge Domstolens faste praksis følger det i øvrigt såvel af kravene om en ensartet anvendelse af EU-retten som af lighedsprincippet, at indholdet af en EU-retlig bestemmelse, som ikke indeholder nogen udtrykkelig henvisning til medlemsstaternes ret med henblik på at fastlægge dens betydning og

rækkevidde, normalt i hele Den Europæiske Union skal undergives en selvstændig og ensartet fortolkning, som skal søges under hensyntagen til bestemmelsens kontekst og formålet med den pågældende ordning (jf. bl.a. dom Fish Legal og Shirley, C-279/12, EU:C:2013:853, præmis 42).

53 Det skal således fastslås, at artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112 ikke indeholder nogen henvisning til medlemsstaternes ret.

54 Det følger heraf, at de begreber, som findes i denne bestemmelse, herunder begrebet »andre offentligretlige organer«, skal undergives en selvstændig og ensartet fortolkning i hele Unionen.

55 For så vidt som artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112 som bemærket i denne doms præmis 49 som undtagelse skal fortolkes strengt, skal det i øvrigt bemærkes, at opregningen i denne bestemmelse er udtømmende, idet begrebet »andre offentligretlige organer« udgør en opsamlingskategori af andre organer, der henhører under en anden offentlig myndighed end dem, der er udtrykkeligt nævnt i bestemmelsen.

56 Hvad særligt angår den første af de to betingelser i direktivets artikel 13, stk. 1, nemlig betingelsen om, at der skal være tale om et offentligretligt organ, har Domstolen allerede fastslået, at en person, som foretager handlinger, som henhører under myndighedsbeføjelserne, på en selvstændig måde, ikke – idet han ikke er integreret i det offentliges forvaltningsapparat – kan kvalificeres som offentligretligt organ i denne bestemmelses forstand (jf. i denne retning bl.a. kendelse Mihal, C-456/07, EU:C:2008:293, præmis 18 og den deri nævnte retspraksis).

57 Domstolen har ligeledes præciseret, at kvalificeringen som »offentligretligt organ« ikke alene kan afhænge af, om den omhandlede aktivitet består i udførelsen af handlinger , der henhører under myndighedsbeføjelser (jf. i denne retning bl.a. kendelse Mihal, C-456/07, EU:C:2008:293, præmis 17 og den deri nævnte retspraksis).

58 Det fremgår ikke desto mindre heraf, at selv om den omstændighed, at det omhandlede organ i henhold til den relevante nationale ret har fået tildelt myndighedsbeføjelser, ikke er afgørende med henblik på denne kvalificering, udgør den imidlertid – for så vidt som den udgør et væsentligt særkendetegn for offentlige myndigheder – en vigtig indikation for at fastslå, at dette organ skal kvalificeres som offentligretligt organ.

59 Artikel 10 i regionalt lovdekret nr. 41/2003/A bestemmer imidlertid, at Saudaçor ved udførelsen af sine opgaver råder over de samme myndighedsbeføjelser som RAA, og dernæst opregnes til eksempel visse af disse beføjelser, herunder beføjelsen til at foretage ekspropriation.

60 Henset til Domstolens praksis, nævnt i denne doms præmis 56, og henset til den relevante nationale ret, ses det i øvrigt ikke at kunne udelukkes, at Saudaçor skal betragtes som integreret i RAA's offentlige forvaltningsapparat, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at undersøge.

61 I denne forbindelse bemærkes, at Saudaçor, som det fremgår af sagsakterne for Domstolen, i visse henseender minder om en privatretlig juridisk person og har en vis selvstændighed over for staten ved udøvelsen af sin virksomhed og daglige drift, for så vidt som selskabet er stiftet af staten i form af et aktieselskab efter en omdannelse af et eksisterende statsligt organ via decentralisering.

62 Det forholder sig imidlertid – og stadig med forbehold for den forelæggende rets undersøgelse – således, at visse kendetegn ved Saudaçor ses at tale for en kvalificering af dette selskab som offentligretligt organ i henhold til artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112.

63 Saudaçors reelle selvstændighed forekommer således begrænset, idet selskabets kapital, som ikke er åben for privatpersoners deltagelse, ejes 100% af RAA, der med undtagelse af de tjenesteydelser, som leveres til tredjeparter i forbindelse med de såkaldte »accessoriske« aktiviteter, som ubestridt har en marginal betydning, i øvrigt er selskabets eneste »kunde«. Disse forhold taler for, at RAA er i stand til at udøve en afgørende indflydelse på Saudaços aktiviteter.

64 Dette er ligeledes bekræftet ved den omstændighed, at selskabet i henhold til den tredje klausul, litra a), i den første af de programaftaler, der er indgået mellem Saudaçor og RAA, og den tredje klausul, stk. 1, litra a), i den anden af disse programaftaler, udfører sine opgaver i overensstemmelse med retningslinjer fastsat af RAA, og at dette selskab i henhold til den tredje klausul, litra h), i den første af disse aftaler og den tredje klausul, stk. 1, litra g), i den anden aftale er underlagt RAA's kontrol.

65 I øvrigt bemærkes, at artikel 4, stk. 1, i regionalt lovdekret nr. 41/2003/A bestemmer, at Saudaçor er underlagt bestemmelserne i denne retsakt, vedtægterne i bilagene hertil, retsordningen for offentlige virksomheder, som fastsat ved lovdekret nr. 558/99 og ved privatretten. Det forekommer, at privatretten inden for de således fastsatte rammer er placeret sekundært i forhold til de bestemmelser, der definerer Saudaçors retlige status som offentlig virksomhed.

66 I øvrigt bemærkes, at selv om fremgangsmåderne for levering af tjenesteydelser på området for planlægning og administration af den regionale sundhedsordning skal være genstand for programaftaler bl.a. for så vidt angår det vederlag, der skal erlægges for disse tjenester, hvilket kunne antyde, at Saudaçor opererer på det pågældende marked i konkurrence med andre private operatører, fremgår det ikke desto mindre, at disse tjenesteydelser i RAA udelukkende udføres af Saudaçor i overensstemmelse med selskabets hverv fastsat i artikel 2, stk. 1, i lovdekret nr. 41/2003/A, og at de ikke tildeles private operatører gennem f.eks. en udbudsprocedure.

67 Der ses i øvrigt at findes en organisatorisk forbindelse mellem Saudaçor og RAA om ikke andet så ved den omstændighed, at dette selskab er etableret ved en retsakt vedtaget af regionens lovgiver med henblik på at give regionen en »levering af tjenesteydelser af almen økonomisk interesse på sundhedsområdet«, således som det fremgår af artikel 2, stk. 1, i regionalt lovdekret nr. 41/2003/A.

68 Med forbehold for den forelæggende rets undersøgelse af disse forhold kan det således ikke udelukkes, at denne ret, henset til en samlet vurdering, hvorved der tages hensyn til de bestemmelser i national ret, der finder anvendelse på Saudaçor, kommer frem til den konklusion, at selskabet kan kvalificeres som et offentligretligt organ i henhold til artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112.

69 Som det er anført i denne doms præmis 51, forholder det sig imidlertid således, at for at momsfritagelsesreglen fastsat i denne bestemmelse finder anvendelse, er det endvidere nødvendigt, at en anden betingelse fastlagt i denne bestemmelse er opfyldt, nemlig betingelsen om, at det alene er et offentligretligt organs udøvelse af virksomhed, der varetages i egenskab af offentlig myndighed, som er momsfritaget.

70 Det følger af Domstolens faste praksis, at den virksomhed, som varetages af disse organer på grundlag af deres særlige retlige status, udgør sådan virksomhed, hvilket dog ikke omfatter den virksomhed, som de pågældende organer udøver på samme retlige vilkår som private erhvervsdrivende. Domstolen har ligeledes præciseret, at virksomhedens genstand eller formål ikke er relevant i denne forbindelse, og at den omstændighed, at udøvelsen af den i hovedsagen omhandlede virksomhed indebærer udøvelse af myndighedsbeføjelser, kan være grundlag for at fastslå, at der gælder offentligretlige regler for virksomheden (jf. i denne retning bl.a. dom Fazenda Pública, C-446/98, EU:C:2000:691, præmis 17, 19 og 22).

71 I denne forbindelse har Domstolen bemærket, at fritagelsen i artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112 hovedsageligt sigter på virksomhed, der udøves af offentligretlige organer, som optræder i deres egenskab af offentlig myndighed, og er nært knyttet til udøvelse af offentlig myndighed, selv om den er af økonomisk art (dom Isle of Wight Council m.fl., C-288/07, EU:C:2008:505, præmis 31).

72 Denne anden betingelse i det pågældende direktivs artikel 13, stk. 1, første afsnit, vil imidlertid ikke være opfyldt, hvis de myndighedsbeføjelser, som Saudaçor råder over i henhold til artikel 10 i regionalt lovdekret nr. 41/2003/A, ikke udgør et instrument, som selskabet kan anvende ved udførelsen af de i hovedsagen omhandlede aktiviteter, nemlig aktiviteterne på området for planlægning og administration af den regionale sundhedsordning, hvis momsfritagelse er anfægtet, idet disse tjener til udførelsen af andre aktiviteter, således som den portugisiske regering har gjort gældende, og som det tilkommer den forelæggende ret at undersøge.

73 Selv hvis det antages, at det skal fastslås, at Saudaçor er et offentligretligt organ, og at det skal fastslås, at selskabet udøver den i hovedsagen omhandlede økonomiske virksomhed som offentlig myndighed, fremgår det i øvrigt af artikel 13, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112, at en enhed som Saudaçor imidlertid ikke er momsfritaget, hvis det fastslås, at selskabets momsfritagelse ville føre til en konkurrencefordrejning af en vis betydning.

74 Domstolen har i denne forbindelse præciseret, at den konkurrencefordrejning af en vis betydning, som en afgiftsfritagelse af offentligretlige organer, der handler i deres egenskab af offentlig myndighed, vil føre til, skal vurderes i forhold til den pågældende form for virksomhed som sådan, uden at denne vurdering vedrører et særligt marked, og ikke blot i forhold til aktuel konkurrence, men også til potentiel konkurrence, for så vidt som muligheden for, at en privat erhvervsdrivende søger ind på det relevante marked, er reel og ikke rent hypotetisk (dom Kommissionen mod Nederlandene, C-79/09, EU:C:2010:171, præmis 91).

75 Henset til samtlige ovenstående bemærkninger skal det første, det andet og det fjerde spørgsmål besvares med, at artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at en aktivitet som den i hovedsagen omhandlede, som for et selskab består i til en region at levere tjenesteydelser på området for planlægning og administration af den regionale sundhedsordning inden for rammerne af programaftaler indgået mellem dette selskab og denne region, henhører under momsfritagelsesreglen i denne bestemmelse i tilfælde af, at denne aktivitet udgør økonomisk virksomhed i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktivets artikel 9, stk. 1, hvis det kan fastslås – hvilket det tilkommer den forelæggende ret at undersøge – at selskabet skal kvalificeres som et offentligretligt organ, og at det udfører den pågældende virksomhed som offentlig myndighed, for så vidt som den forelæggende ret fastslår, at momsfritagelsen for denne virksomhed ikke kan medføre konkurrencefordrejning af en vis betydning.

I denne forbindelse skal begrebet »andre offentligretlige organer« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktivets artikel 13, stk. 1, ikke fortolkes som en henvisning til definitionen af begrebet »offentligretligt organ« i artikel 1, stk. 9, i direktiv 2004/18.

Sagens omkostninger

76 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

1) **Artikel 9, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at en aktivitet som den i hovedsagen omhandlede, som for et selskab består i til en region at levere tjenesteydelser på området for planlægning og administration af den regionale sundhedsordning inden for rammerne af programaftaler indgået mellem dette selskab og denne region, udgør økonomisk virksomhed i denne bestemmelses forstand.**

2) **Artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at en aktivitet som den i hovedsagen omhandlede, som for et selskab består i til en region at levere tjenesteydelser på området for planlægning og administration af den regionale sundhedsordning inden for rammerne af programaftaler indgået mellem dette selskab og denne region, henhører under reglen om fritagelse for merværdiafgift i denne bestemmelse i tilfælde af, at denne aktivitet udgør økonomisk virksomhed i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktivets artikel 9, stk. 1, hvis det kan fastslås – hvilket det tilkommer den forelæggende ret at undersøge – at selskabet skal kvalificeres som et offentligretligt organ, og at det udfører den pågældende virksomhed som offentlig myndighed, for så vidt som den forelæggende ret fastslår, at afgiftsfritagelsen for denne virksomhed ikke kan medføre konkurrencefordrejning af en vis betydning.**

   I denne forbindelse skal begrebet »andre offentligretlige organer« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktivets artikel 13, stk. 1, ikke fortolkes som en henvisning til definitionen af begrebet »offentligretligt organ« i artikel 1, stk. 9, i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2004/18/EF af 31. marts 2004 om samordning af fremgangsmåderne ved indgåelse af offentlige vareindkøbskontrakter, offentlige tjenesteydelseskontrakter og offentlige bygge- og anlægskontrakter.

Underskrifter