A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2015. október 29.*

„Előzetes döntéshozatal — Hozzáadottérték-adó — 2006/112/EK irányelv — A 13. cikk (1) bekezdése — Az adóalanyiság hiánya — A »közjog által szabályozott szerv« fogalma — Az Azori-szigetek autonóm régióban egészségügyi rendszer tervezésével és működtetésével kapcsolatos szolgáltatást nyújtó részvénytársaság — E szolgáltatások részletes szabályainak meghatározása e társaság és a régió között létrejött programszerződésekben, ideértve a szolgáltatásokért járó díjazást is”

A C-174/14. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Supremo Tribunal Administrativo (Portugália) a Bírósághoz 2014. április 9-én érkezett, 2014. március 12-i határozatával terjesztett elő az előtte

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

és

a **Fazenda Pública**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: L. Bay Larsen, a harmadik tanács elnöke, a negyedik tanács elnökeként eljárva, J. Malenovský, M. Safjan, A. Prechal (előadó) és K. Jürimäe bírák,

főtanácsnok: N. Jääskinen,

hivatalvezető: M. Ferreira főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2015. március 19-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

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

– a portugál kormány képviseletében L. Inez Fernandes és R. Campos Laires, meghatalmazotti minőségben,

– az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében L. Christie, meghatalmazotti minőségben, segítője: P. Mantle barrister,

* Az eljárás nyelve: portugál.

– az Európai Bizottság képviseletében P. Guerra e Andrade és L. Lozano Palacios, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2015. június 25-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az építési beruházásra, az árubeszerzésre és a szolgáltatásnyújtásra irányuló közbeszerzési szerződések odaítélési eljárásainak összehangolásáról szóló, 2004. március 31-i 2004/18/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv (HL L 134., 114. o.; magyar nyelvű különkiadás 6. fejezet, 7. kötet, 132. o.; helyesbítés: HL 2004. L 339., 14. o.) 1. cikke (9) bekezdésének és a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) 13. cikke (1) bekezdésének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA (a továbbiakban: Saudaçor) és a Fazenda Pública (államkincstár) között, e társaságnak az Azori-szigetek autonóm régióban (a továbbiakban: AAR) egészségügyi rendszer tervezésére és működtetésére irányuló tevékenységeire felszámított hozzáadottérték-adó (héa) kötelezettsége tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogalap

Az uniós jog

3 A 2006/112 irányelv a héára vonatkozó közösségi jogszabályokat – különösen a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanács irányelvet (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) – 2007. január 1-jével hatályon kívül helyezte és azok helyébe lépett.

4 A 2006/112 irányelv (1) és (3) preambulumbekezdése értelmében a hatodik irányelv átdolgozására szükség volt annak biztosítása érdekében, hogy valamennyi alkalmazandó rendelkezés világos és ésszerű módon kerüljön bemutatásra átdolgozott szerkezetben és szövegezésben, bár ez főszabály szerint nem eredményez érdemi változásokat.

5 A 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja előírja:

„A héa hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

[…]

c) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás”.

6 Ezen irányelv 9. cikke (1) bekezdésének értelmében:

„»Adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

»Gazdasági tevékenység« a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelő-ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.”

7 Az említett irányelv 13. cikke előírja:

„(1) Az állami, regionális és helyi közigazgatási szervek [helyesen: az államok, a régiók, a megyék és a települések] és egyéb közjog által szabályozott szervek nem minősülnek adóalanynak az olyan tevékenységek, illetve ügyletek vonatkozásában, amelyeket hatóságként folytatnak, még akkor sem, ha e tevékenységekkel, illetve ügyletekkel összefüggésben adókat, díjakat, illetékeket, járulékokat vagy egyéb közterheket szednek be.

Amennyiben azonban e szervek nem adóalanyként való kezelése a verseny jelentős torzulását eredményezné, az ilyen tevékenységek vagy ügyletek folytatása tekintetében adóalanynak minősülnek.

A közjog által szabályozott szervek minden esetben adóalanynak minősülnek az I. mellékletben meghatározott tevékenységeket illetően, amennyiben e tevékenységek mértéke nem elhanyagolható.

(2) A tagállamok hatóságként folytatott tevékenységnek tekinthetik a közjogi intézmények olyan tevékenységeit, amelyek a 132.[...] cikk [...] értelmében adómentességet élveznek.”

8 A 2004/18 irányelv 1. cikkének (9) bekezdése értelmében:

„»Ajánlatkérő szerv«: az állam, a területi vagy a települési önkormányzat, a közjogi intézmény, továbbá az egy vagy több ilyen szerv, illetve közjogi intézmény által létrehozott társulás;

»Közjogi intézmény« minden olyan intézmény,

a) amely kifejezetten olyan közérdekű célra jött létre, amely nem ipari vagy kereskedelmi jellegű;

b) amely jogi személyiséggel rendelkezik; valamint

c) amelyet többségi részben az állam, vagy a területi vagy a települési önkormányzat vagy egyéb közjogi intézmény finanszíroz, vagy amelynek irányítása ezen intézmények felügyelete alatt áll; vagy amelynek olyan ügyvezető, döntéshozó vagy felügyelő testülete van, amely tagjainak többségét az állam, a területi vagy a települési önkormányzat vagy egyéb közjogi intézmény nevezi ki.

A második albekezdés a), b) és c) pontjában említett szempontoknak megfelelő közjogi intézmények és intézménykategóriák nem kimerítő jegyzékét a III. melléklet tartalmazza. […]”

A portugál jog

A héára vonatkozó szabályozás

9 A héatörvény (Código do IVA) 2. cikkének (2) bekezdése előírja, hogy az állam és az egyéb közjogi jogi szervek nem héaalanyok azon ügyletek vonatkozásában, amelyeket hatóságként teljesítenek, akkor sem, ha ezért díjazásban vagy egyéb ellenértékben részesülnek, amennyiben a nem adóalanyként való kezelésük nem vezet a verseny torzulásához.

10 Az említett törvény 2. cikkének (3) bekezdése előírja, hogy az állam és az egyéb közjogi jogi szervek mindazonáltal héaalanynak minősülnek bizonyos tevékenységek végzése és az azokból származó adóköteles ügyletek tekintetében, kivéve ha megállapítható, hogy e tevékenységvégzés elhanyagolható.

A Saudaçorra vonatkozó jogi szabályozás

11 A Saudaçort az Azori-szigetek autonóm régió egészségügyi finanszírozási intézményének a SAUDAÇOR elnevezésű – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA, kizárólagos állami tulajdonban álló részvénytársasággá történő átalakításáról és a július 31-i 28/99/A regionális törvényerejű rendelet (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) módosításáról szóló, 2003. október 17-i 41/2003/A AAR regionális törvényerejű rendelet (*Diário da República* I, A. sorozat, 257. szám, 2003. november 6., 7430. o.) hozta létre, és tőkéjében az említett régió 100%-os részesedéssel rendelkezik.

12 Az említett regionális törvényerejű rendelet 2. cikkének (1) bekezdése alapján a Saudaçor feladata, hogy közhasznú szolgáltatásokat nyújtson az egészségügy területén. E feladat kiterjed a regionális egészségügyi rendszer, valamint az ehhez kapcsolódó információs rendszerek, infrastruktúra és létesítmények tervezésére és működtetésére, továbbá az egészségügyi ellátórendszer egységeit és az egészségügyi szolgálatokat érintő építési, állagmegóvási, felújítási és rekonstrukciós munkálatok elvégzésére, különösen a természeti katasztrófákkal sújtott területeken és a kockázatosnak minősülő térségekben.

13 A 41/2003/A regionális törvényerejű rendelet 3. cikke értelmében:

„A közhasznú szolgáltatások nyújtása keretében a Saudaçor feladatköre az alábbi feladatokra terjed ki:

a) a regionális egészségügyi ellátás központosított módon történő megvalósítása;

b) termékek és szolgáltatások nyújtása a regionális egészségügyi rendszer részeként működő jogalanyoknak;

c) az egészségügyi ellátórendszer egységeinek finanszírozása az egyes egységek által megkötött szerződésekben vállalt egészségügyi szolgáltatási céloknak megfelelően;

d) az egészségügyi ellátórendszer egységeinek költségvetési igazgatásával kapcsolatos alapelvek és szabályok meghatározása, és a költségvetési igazgatás végrehajtásának nyomon követése;

e) a regionális egészségügyi rendszer részeként működő, vagy az utóbbi által finanszírozott intézmények és szolgálatok gazdasági-pénzügyi igazgatásának felmérése, rendszeres jelentések készítése a regionális egészségügyi rendszer pénzügyi helyzetéről, a humánerőforrás- és eszközgazdálkodásáról;

f) a regionális egészségügyi rendszer alatt működő intézmények információs rendszereit érintő fejlesztések ösztönzése;

g) a regionális egészségügyi rendszert érintő, közérdek szempontjából indokoltnak tűnő munkálatok elvégzése;

h) szükség esetén a regionális egészségügyi rendszer szolgálatainak és intézményeinek támogatása.”

14 Az említett regionális törvényerejű rendelet 4. cikkének (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy a Saudaçorra vonatkozó szabályozást ezen aktus, a mellékletben található alapító okiratok, az állami vállalkozásokra irányadó, 1999. december 17-i 558/99. sz. törvényerejű rendeletben (Decreto-Lei n.° 558/99; *Diário da República* I, A. sorozat, 292. szám, 1999. december 17., 9012. o.) foglalt jogi szabályozás és a magánjog tartalmazza. Ugyanezen regionális törvényerejű rendelet 4. cikkének (2) bekezdése értelmében a Saudaçor a tevékenységei során tiszteletben tartja az AAR regionális egészségügyi szolgálatának szervezeti és működési szabályait.

15 A 41/2003/A regionális törvényerejű rendelet 10. cikke előírja, hogy e feladatok végrehajtása érdekében a Saudaçor az AAR-rel azonos hatósági jogkörrel rendelkezik, majd a jogszabály ezt követően példálózó jelleggel felsorol néhány ilyen jogosítványt, köztük a kisajátítást.

16 A módosított 558/99. sz. törvényerejű rendelet 7. cikkének (3) bekezdése értelmében a közvállalkozások az általános szabályok szerint közvetlenül és közvetetten adókötelesek, és így adóznak. Azonos rendelkezést tartalmaz az Azori-szigetek autonóm régió állami vállalkozásaira vonatkozó szabályozásokról szóló, 2008. március 5-i 7/2008/A regionális törvényerejű rendelet (Decreto Legislativo Regional n.º 7/2008/A, Regime do sector público empresarial da Região Autónoma dos Açores; *Diário da República* I, A. sorozat, 58. szám, 2008. március 24., 1649. o.) 9. cikkének (2) bekezdése a regionális állami vállalkozások vonatkozásában.

17 A Saudaçor az alapító okirata 21. cikkének (1) bekezdésében foglaltak szerint tevékenységét az AAR-rel kötött programszerződések keretei között végzi, amelyek többek között meghatározzák a Saudaçor által, a regionális egészségügyi szolgálat tervezésével és működtetésével kapcsolban teljesítendő szolgáltatásokat, valamint az e régió által e szolgáltatások ellenértékeként fizetendő ellentételezést, amelynek megjelölése „pénzügyi hozzájárulás”, és amely a Saudaçor működési költségeinek fedezésére irányul.

18 2004. július 23-án tehát megkötötték a 2004 és 2008 közötti időszakra vonatkozó első programszerződést, amelyben ellentételezésként összesen 15 905 000 euró szerepelt, ebből 2007-re 3 990 000 euró, 2008-ra pedig 4 050 000 euró vonatkozott. E szerződés 5. pontja szerint ezen teljes összeg pénzügyi és egészségügyi minisztériumi együttes rendelettel felülvizsgálható, amennyiben a körülmények okozta változás folytán az említett összeg nyilvánvalóan nem elegendő az említett szerződés végrehajtására. 2009. január 1-jén megkötötték a 2009 és 2012 közötti időszakra vonatkozó második programszerződést, amely ellentételezésként évi 8 500 000 euróról, valamint a megelőző szerződésben előírt felülvizsgálati kikötésről rendelkezett. Az AAR pénzügyi és egészségügyi minisztériumainak 2010. március 8-i együttes rendelete ezen összeget 6 599 147 euróra mérsékelte a 2009. év vonatkozásában.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

19 2011. március 2-án az államkincstár megküldte az adóellenőrzésről készült jelentés tervezetét, amelyben javaslatot tettek a Saudaçor által a 2007 és 2010 közötti adóévekben fizetendő héa összesen 4 750 586,24 euró összeget kitevő helyesbítésére.

20 A Saudaçor meghallgatását követően, 2011. április 6-án elfogadták az ellenőrzésről készült jelentést.

21 E jelentésben az államkincstár megállapította többek között, hogy a Saudaçor a rá vonatkozó jogi szabályozásra tekintettel nem hivatkozhat a héatörvénynek a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdése első albekezdésének átültetésére irányuló, 2. cikkének (2) bekezdésére, amely alapján a közjog által szabályozott szervek nem kezelendők héaalanyként, és amelynek tartalma megfelel a 2006/112 irányelv 13. cikke (1) bekezdése első albekezdésének.

22 E hatóság szerint a Saudaçor által a programszerződések keretében a regionális egészségügyi szolgálat tervezésével és működtetésével kapcsolatban nyújtott szolgáltatások olyan tevékenységi területeket érintenek, amelyek a magánkezdeményezések körébe tartoznak, amiből következik, hogy a verseny torzulásához vezethetne, ha a Saudaçort nem kezelnék héaalanyként. Ez a helyzet például a régió egészségügyi informatikai rendszerének működtetése és fenntartása tekintetében. Valójában gazdasági jellegű tevékenységről van szó, így a programszerződésekben meghatározott és a regionális hatóságok által e szolgáltatások ellentételezéseként fizetett hozzájárulások héakötelesek. A Saudaçor egyébiránt elismerte, hogy ezen adó hatálya alá tartozik, mivel termékbeszerzései és az általa igénybe vett szolgáltatások után héalevonás címén összesen 2 300 273,17 eurót igényelt.

23 A Saudaçor a héa és kamatai behajtásának elrendelése ellen bírósági felülvizsgálat iránti kérelmet terjesztett elő a Tribunal Administrativo e Fiscal de Ponta Delgada előtt (a ponta delgadai közigazgatási és adóügyi bíróság, Portugália) a 2007 és 2010 közötti adóévek tekintetében, amelyek címén a vele szemben fennálló követelés összege összesen 5 157 249,72 euró volt.

24 Ítéletében az említett bíróság többek között azzal az indokkal utasította el a keresetet, hogy a közjog által szabályozott szervek nem héaalanyként történő kezelése 2006/112 irányelv 13. cikke (1) bekezdésének első albekezdésében előírt szabályának értelmezéséhez nem a közbeszerzési jog keretében a 2004/18 irányelv 1. cikkének (9) bekezdésében meghatározott „közjogi intézmény” fogalmára kell hivatkozni, mivel az utóbbi fogalom meghatározása tág, jóllehet a „közjog által szabályozott szerv” 2006/112 irányelv 13. cikke (1) bekezdésének első albekezdésében foglalt fogalmát szigorúan kell értelmezni a nem héaalanyként történő kezelés szabályának alkalmazása keretében, mivel az a valamennyi aktus adózására irányuló általános szabály alóli kivételnek minősül.

25 Ugyanezen bíróság szerint a nem héaalanyként történő kezelés szabálya nem vonatkozik a Saudaçorhoz hasonló jogalanyra, amely, bár az AAR hozta létre, a régiótól elkülönült részvénytársaság, amely a magánjog szabályainak hatálya alá tartozik, és feladatkörének gyakorlása, valamint a társaság céljainak elérése tekintetében függetlenül működik.

26 A Tribunal Administrativo e Fiscal de Ponta Delgada (a ponta delgadai közigazgatási és adóügyi bíróság) szintén azt állapította meg, hogy a Saudaçor által a programszerződések keretében nyújtott szolgáltatások gazdasági jellegűek, mivel díjazás ellenében nyújtják azokat. Az AAR által fizetett hozzájárulások a Saudaçor által nyújtott szolgáltatások ellenértékei, és nem tekinthetők közjogi jogalanyok közötti átruházásnak.

27 Az ezen ítélet ellen benyújtott fellebbezés nyomán eljáró kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy az alapügy központi kérdése az, hogy hivatkozhat-e a Saudaçorhoz hasonló jogalany a héatörvény 2. cikkének (2) bekezdésében foglalt, a 2006/112 irányelv 13. cikkének (1) bekezdésével azonos tartalmú szabályra, amely alapján a közjog által szabályozott szervek nem kezelendők héaalanyként, valamint annak megállapítása, hogy a vitatott héabehajtást elrendelő aktusok közjogi jogalanyok közötti költségvetésen belüli transzfereknek minősülnek-e.

28 A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy bár a Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján egyértelmű, hogy a héaalanyiság köréből kizárólag a közjog által szabályozott szervek azon tevékenységei vannak kizárva, amelyeket hatóságként gyakorolnak, ezen ítélkezési gyakorlat alapján nem lehet azonban megállapítani, hogy a Saudaçorhoz hasonló jogalany, jogállására tekintettel, amely az állami jogalany részvénytársasággá történő átalakulásának eredménye, közjog által szabályozott szerv e fogalma alá tartozik-e. Felmerül többek között a kérdés, hogy az említett fogalom tartalma egybeesik-e a 2004/18 irányelv 1. cikkének (9) bekezdésében az „ajánlatkérő szerv” különböző kategóriáinak meghatározása keretében meghatározott „közjogi intézmény” fogalmával.

29 Ilyen körülmények között a Supremo Tribunal Administrativo (legfelsőbb közigazgatási bíróság) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) [...] [A] 2006/112 [...] irányelv 13. cikke (1) bekezdésének első albekezdése értelmében vett »közjog által szabályozott szerv« fogalmát a közjog által szabályozott szervnek a [...] 2004/18 [...] irányelv 1. cikkének (9) bekezdésében megállapított jogszabályi fogalma alkalmazásával [kell-e értelmezni]?

2) Megfelel-e a [2006/112] irányelv 13. cikke (1) bekezdésének első albekezdése értelmében vett »közjog által szabályozott szerv« fogalmának az olyan intézmény, amelyet kizárólagos állami tőkével, az Azori-szigetek autonóm régiója 100%-os részesedésével részvénytársasági formában alapítottak, és amelynek tevékenységi köre a regionális egészségügyi rendszer területén – annak ösztönzése és racionalizálása céljából és az említett régióval kötött programszerződések keretében – történő tanácsadás és működtetés, továbbá amely intézménynek hatáskör-átruházás alapján feladata azon hatósági jogkörök gyakorlása, amelyekkel eredetileg az egészségügyi közszolgáltatás nyújtására kötelezett régió a szóban forgó területen rendelkezik?

3) Az ezen irányelvben foglaltak fényében megállapítható-e, hogy a társaság által kapott ellenérték, amely az e programszerződések végrehajtásához szükséges pénzügyi eszközök rendelkezésre bocsátását jelenti, a héaalanyként való minősítés szempontjából a nyújtott szolgáltatásokért járó díjazásnak minősül?

4) Igenlő válasz esetén, megfelel-e a szóban forgó társaság a [2006/112] irányelv 13. cikkének (1) bekezdésében foglalt adóalanyiság alóli kivételre vonatkozó szabály alkalmazásához szükséges feltételeknek?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésről

30 Az először vizsgálandó harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy az e rendelkezés szerinti gazdasági tevékenységnek minősül az alapügyben szereplőhöz hasonló tevékenység, amely során valamely társaság valamely régiónak az e társaság és az e régió között kötött programszerződések szerint regionális egészségügyi szolgálat tervezésére és működtetésére irányuló szolgáltatást nyújt.

31 A Bíróság már megállapította, hogy az említett irányelv szerkezetéből és céljából, valamint az ugyanezen irányelv 13. cikkének a – hatodik irányelvvel létrehozott – közös héarendszerben elfoglalt helyéből következően főszabály szerint minden gazdasági jellegű tevékenység adóköteles. Főszabály szerint és a 2006/112 irányelv 2. cikkének (1) bekezdése szerint héakötelesek az ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtások, ideértve a közjogi intézményeket is. Ezen irányelv 9. és 13. cikke így nagyon tágan határozza meg a héa alkalmazási körét (Bizottság kontra Hollandia ítélet, C-79/09, EU:C:2010:171, 76. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32 Az ügylet ellenérték fejében teljesített ügyletként való minősítésének a lehetősége kizárólag a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás és az adóalany által ténylegesen kapott ellenszolgáltatás közötti közvetlen kapcsolat fennállását feltételezi. Az ilyen közvetlen kapcsolat akkor áll fenn, ha a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatást igénybe vevő között létezik olyan jogviszony, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatások kerülnek átadásra úgy, hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a

szolgáltatást igénybe vevő számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét (lásd különösen: Serebryannay vek ítélet, C-283/12, EU:C:2013:599, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 Az elvégzendő elemzés jellegét figyelembe véve és amint azt a Bíróság már megállapította, a nemzeti bíróság feladata az alapügyben szóban forgó tevékenységeknek a Bíróság által meghatározott kritériumok alapján történő megítélése (Fazenda Pública ítélet, C-446/98, EU:C:2000:691, 23. pont; Gmina Wrocław végzés, C-72/13, EU:C:2014:197, 18. pont).

34 A jelen esetben a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak ellenőrzése, hogy az iratokból és különösen a Saudaçor és az AAR között kötött programszerződésből kitűnik-e, hogy e társaság ellenérték fejében folytatja tevékenységeit, és így azok gazdasági jellegűek. Mindazonáltal a Bíróság az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban foglalt tényezőkre tekintettel nyújthat e bíróság számára a határozathozatalát lehetővé tevő értelmezési szempontokat.

35 E tekintetben kitűnik az említett határozatból, hogy ugyanezen szerződések szerint az AAR köteles a Saudaçornak az általa nyújtandó regionális egészségügyi szolgálat tervezésére és működtetésére irányuló szolgáltatások ellenértékeként ellentételezést, úgynevezett „pénzügyi hozzájárulást” fizeteni, amelynek összegét e szerződések pontosítják.

36 Tekintettel a Saudaçor által nyújtott tervezésre és működtetésre irányuló szolgáltatások állandó és folyamatos jellegére, az a körülmény, hogy ezen ellentételezést nem a személyre szabott szolgáltatások alapján, hanem évente átalány jelleggel határozzák meg e társaság működési költségeinek fedezése érdekében, nem olyan jellegű, amely befolyásolja a teljesített szolgáltatásnyújtás és az azon átvett ellenérték között fennálló közvetlen kapcsolatot, amelynek összegét előzetesen és világosan lefektetett szempontok szerint határozták meg (lásd ebben az értelemben: Le Rayon d’Or, C-151/13, EU:C:2014:185, 36. és 37. pont).

37 E közvetlen kapcsolatot – úgy tűnik – nem kérdőjelezheti meg azon tény sem, hogy a Saudaçor és az AAR között kötött programszerződések tartalmaznak olyan kikötéseket, amelyek előírják, hogy a Saudaçor részére fizetendő ellentételezés összege kiigazítható, ha a körülmények módosulása okán ezen összeg nyilvánvalóan elégtelennek tűnik e szerződések teljesítéséhez.

38 Ugyanis amennyiben e kikötések ezen ellentételezés mértékének előzetes és világosan lefektetett olyan szempontok szerint történő meghatározására irányulnak, azt biztosítják, hogy e mérték elegendő a Saudaçor működési kiadásainak fedezésére, megállapítható, hogy céljuk az e társaság által nyújtott állandó és folyamatos szolgáltatások átalány ellentételezéseként nyújtott összeg kiigazítása. Egyébiránt, bár, amint az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, a 2009. év vonatkozásában a kezdetben előírt éves ellentételezést mérsékelte az AAR, a portugál kormány a Saudaçor által nem vitatottan előadta a tárgyaláson, hogy e csökkentés egy nyilvánvaló számítási hiba kiigazítására irányult.

39 A nyújtott szolgáltatások és a kapott ellenérték között fennálló közvetlen kapcsolatot – úgy tűnik – nem kérdőjelezheti meg az a tény sem, amint azt a Saudaçor állítja, hogy az utóbbi tevékenységének célja a portugál alkotmány szerint kizárólag és közvetlenül az államra háruló alkotmányos kötelezettség, azaz egy olyan általános és lehetőleg ingyenes nemzeti egészségügyi szolgálat létrehozására irányuló kötelezettség teljesítése, amelyet főként közforrásokból kell finanszírozni.

40 Ugyanis a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerint az a személy minősül adóalanynak, aki gazdasági tevékenységet önállóan végez, tekintet nélkül e tevékenység céljára és eredményére.

41 Egyébiránt, bár az egyetemes és általános nemzeti egészségügyi és potenciálisan ingyenes, közforrásokból finanszírozott szolgáltatás bevezetésének célját figyelembe veszi a közös héarendszer, amennyiben az említett irányelv 132. cikkének (1) bekezdése szerint egyes, többek között a

közintézmények által biztosított egészségügyi szolgáltatások héamentesek, nem vitatott, hogy az alapügyben szóban forgó regionális egészségügyi szolgálat tervezésére és működtetésére irányuló tevékenység nem tartozik ezen adómentességek egyike alá sem.

42 A fenti megfontolásokra tekintettel azt kell válaszolni a harmadik kérdésre, hogy a 2006/112 irányelv 9. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az e rendelkezés szerinti gazdasági tevékenységnek minősül az alapügyben szereplőhöz hasonló tevékenység, amely során valamely társaság valamely régiónak az e társaság és az említett régió között kötött programszerződések szerint regionális egészségügyi szolgálat tervezésére és működtetésére irányuló szolgáltatást nyújt.

Az első, a második és a negyedik kérdésről

43 Az együttesen és másodszor vizsgálandó első, második és negyedik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelv 13. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy az e rendelkezésben előírt nem héaalanyként történő kezelés szabályának hatálya alá tartozik az olyan tevékenység, mint amilyen az alapügyben szerepel, amely során valamely társaság valamely régiónak az e társaság és az említett régió között kötött programszerződések szerint regionális egészségügyi szolgálat tervezésére és működtetésére irányuló szolgáltatást nyújt, amennyiben e tevékenység az ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti gazdasági tevékenységnek minősül.

44 Ezen összefüggésben a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy amint azt a Saudaçor állítja, „egyéb közjog által szabályozott szervnek” az említett irányelv 13. cikkének (1) bekezdése szerinti fogalmát a 2008/14 irányelv 1. cikkének (9) bekezdésében említett „közjogi intézmény” fogalommeghatározás felhasználásával kell-e értelmezni.

45 A 2006/112 irányelv 13. cikke (1) bekezdésének ilyen értelmezése nem elfogadható.

46 Ugyanis a „közjogi szerv” fogalmának és következésképpen az „ajánlatkérők” fogalmának tág meghatározásával a 2004/18 irányelv 1. cikkének (9) bekezdése ezen irányelv hatályának annak biztosítása érdekében kellően kiterjedt meghatározására irányul, hogy a vonatkozó szabályok, különösen a közbeszerzés keretében kötelező átláthatóság és megkülönböztetés-mentesség alkalmazandó legyen az állami jogalanyok azon összességére, amelyek nem képezik a közigazgatás részét, de többek között finanszírozásuk és irányításuk révén mégis állami ellenőrzés alá tartoznak.

47 Márpedig alapjában eltér az a háttér, amelybe az „egyéb közjog által szabályozott szerv” 2006/112 irányelv 13. cikkének (1) bekezdésében szereplő fogalma illeszkedik.

48 Ugyanis e fogalom nem a héa hatályának meghatározására irányul, hanem éppen az ezen adó közös rendszerének alapját adó azon általános szabály alóli kivételt képez, amely szerint az említett adó hatálya igen tágan, az ellenérték fejében nyújtott minden szolgáltatásra kiterjedően került meghatározásra, ideértve a közjogi szervek által nyújtott szolgáltatásokat is (lásd ebben az értelemben: Bizottság kontra Hollandia ítélet, C-79/09, EU:C:2010:171, 76. és 77. pont).

49 Eltérésként azon általános szabályhoz képest, miszerint valamennyi gazdasági jellegű tevékenység adóköteles, a 2006/112 irányelv 13. cikkének (1) bekezdését szigorúan kell értelmezni (lásd különösen: Isle of Wight Council és társai ítélet, C-288/07, EU:C:2008:505, 60. pont; Gmina Wrocław végzés, C-72/13, EU:C:2014:197, 19. pont).

50 Ebből következik, hogy a hatodik irányelv 13. cikke (1) bekezdésének szövegében adott útmutatás hiányában figyelembe kell venni ezen irányelv szerkezetét és célját, valamint e rendelkezés helyét az említett irányelvvel létrehozott közös héarendszerben (lásd analógia útján: Isle of Wight Council és társai ítélet, C-288/07, EU:C:2008:505, 25. pont).

51 Így a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából következik, hogy a 2006/112 irányelv 13. cikke (1) bekezdésének ezen irányelv céljai alapján történő elemzése nyilvánvalóvá teszi, hogy két feltételnek kell együttesen teljesülnie ahhoz, hogy érvényesüljön a nem adóalanyként történő kezelés szabálya, vagyis a tevékenységeket közintézménynek kell folytatnia, és ennek során hatóságként kell eljárnia (lásd ebben az értelemben különösen: Mihal-végzés, C-456/07, EU:C:2008:293, 16. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; Bizottság kontra Hollandia ítélet, C-79/09, EU:C:2010:171, 79. pont).

52 Egyébiránt a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az uniós jog egységes alkalmazásának követelményéből és az egyenlőség elvéből az következik, hogy a jelentésének és hatályának meghatározása érdekében a tagállami jogokra kifejezett utalást nem tartalmazó európai uniós jogi rendelkezést általában az egész Európai Unióban önállóan és egységesen kell értelmezni, ami úgy érhető el, ha figyelembe veszik a rendelkezés összefüggéseit és a kérdéses szabályozás célját (lásd különösen: Fish Legal és Shirley ítélet, C-279/12, EU:C:2013:853, 42. pont).

53 Márpedig meg kell állapítani, hogy a 2006/112 irányelv 13. cikkének (1) bekezdése nem hivatkozik a tagállamok jogára.

54 Ebből következik, hogy az e rendelkezésben szereplő fogalmakat, többek között az „egyéb közjog által szabályozott szerv” fogalmát az egész Unióban önállóan és egységesen kell értelmezni.

55 Egyébiránt, mivel – amint arra a jelen ítélet 49. pontja emlékeztetett – a 2006/112 irányelv 13. cikkének (1) bekezdését, eltérésként, szigorúan kell értelmezni, meg kell állapítani, hogy az e rendelkezésben szereplő felsorolás kimerítő jellegű, az „egyéb közjog által szabályozott szerv” fogalma a hatóságok alá tartozó, az e rendeletben kifejezetten említett intézményektől eltérő intézmények fennmaradó kategóriája.

56 Ami különösen az említett irányelv 13. cikkének (1) bekezdésében előírt két feltétel közül az első illeti, azaz amely a közjog által szabályozott szerv minőségre vonatkozik, a Bíróság már megállapította, hogy az a személye, amely hatósági jogkörök alá tartozó tevékenységeket önállóan végez, mivel nem képezik részét a közigazgatási szervezetrendszerének, nem minősíthető az e rendelkezés szerinti közjogi intézménynek (lásd ebben az értelemben különösen: Mihal-végzés, C-456/07, EU:C:2008:293, 18. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

57 A Bíróság pontosította továbbá, hogy a „közjog által szabályozott intézmény” minőség nem eredhet kizárólag azon tényből, hogy a szóban forgó tevékenység hatósági jogkörök alá tartozó tevékenységek végzésében áll (lásd ebben az értelemben különösen: Mihal-végzés, C-456/07, EU:C:2008:293, 17. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

58 Ez nem befolyásolja azt, hogy bár az említett minősítés vonatkozásában nem meghatározó az a körülmény, hogy az érintett intézmény az alkalmazandó nemzeti jog szerint hatósági jogkörökkel rendelkezik, mivel azonban valamennyi hatóságra vonatkozó alapvető jellemzőről van szó, bizonyos mértékben utal arra, hogy ezen intézmény közjog által szabályozott intézménynek minősíthető.

59 Márpedig a 41/2003/A regionális törvényerejű rendelet 10. cikke előírja, hogy e feladatkörök végrehajtása érdekében a Saudaçor az AAR-rel azonos hatósági jogkörrel rendelkezik, majd a jogszabály ezt követően példálózó jelleggel felsorol néhány ilyen jogosítványt, köztük a kisajátítást.

60 Egyébiránt a Bíróságnak a jelen ítélet 56. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlatára és az alkalmazandó nemzeti jogra tekintettel, a kérdést előterjesztő bíróság vizsgálatától függően nem zárható ki, hogy a Saudaçort az AAR közigazgatási szervezetrendszerének részét képezőnek kell tekinteni.

61 E tekintetben kitűnik a Bírósághoz benyújtott iratokból, hogy a Saudaçor, amennyiben az állam által állami szerv funkcionális decentralizációja révén történő átalakulása útján részvénytársaság formájában került megalapításra, bizonyos tekintetben a magánjogi jogi személyhez hasonlít és működését, valamint napi ügyvezetését tekintve az állammal szemben bizonyos autonómiával rendelkezik.

62 Mindazonáltal és továbbra is a kérdést előterjesztő bíróság vizsgálatától függően a Saudaçor egyes jellemzői annak a 2006/112 irányelv 13. cikkének (1) bekezdése szerinti közjog által szabályozott szervnek történő minősítése mellet szólnak.

63 A Saudaçor tényleges autonómiája ugyanis korlátozottnak tűnik azon tény okán, hogy a tőkéje, amelyben magánszemélyek nem szerezhetnek részesedést, az AAR 100%-os tulajdonában van, amely az úgynevezett „kiegészítő” tevékenységei keretében harmadik személyeknek nyújtott szolgáltatásoktól eltekintve, amelyek nem vitatottan marginális jelentőséggel bírnak, egyébiránt az egyetlen „ügyfele”. E tényezőkből kitűnik, hogy az AAR meghatározó befolyást tud gyakorolni a Saudaçor tevékenységeire.

64 Ezt az a tény is megerősíti, hogy a Saudaçor és az AAR között kötött első programszerződés 3. pontjának a) alpontja és a második programszerződés 3. pontja (1) bekezdésének a) alpontja szerint e társaság feladatait az AAR által megállapított iránymutatások alapján látja el, és hogy az említett első programszerződés 3. pontjának h) alpontja és a második programszerződés 3. pontja (1) bekezdésének g) alpontja szerint az említett társaság az AAR felügyelete alatt áll.

65 Egyébiránt a 41/2003/A regionális törvényerejű rendelet 4. cikkének (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy a Saudaçorra vonatkozó szabályozást a jelen jogszabály rendelkezései, a mellékletben található alapító okiratok, az állami vállalkozásokra irányadó 558/99. sz. törvényerejű rendeletben foglalt jogi szabályozás és a magánjog tartalmazza. Úgy tűnik, hogy a magánjog alkalmazhatósága az ily módon meghatározott keretben másodlagos jelentőséggel bír tehát a Saudaçorra, mint állami vállalkozásra irányadó jogi szabályozást megállapító szabályokhoz viszonyítva.

66 Egyébiránt, amennyiben a regionális egészségügyi szolgálat tervezésére és működtetésére irányuló szolgáltatások nyújtásának feltételei programszerződések tárgyát kell, hogy képezzék, különösen ami az e szolgáltatások ellentételezését illeti, ami arra utalhat, hogy a Saudaçor más magánjogi gazdasági szereplőkkel versenyben állva tevékenykedik az érintett piacon, ez nem befolyásolja azt, hogy az AAR-ben az említett szolgáltatásokat kizárólag a Saudaçor nyújtja a 41/2003/A regionális törvényerejű rendelet 2. cikkének (1) bekezdésében előírt feladata alapján, és azokat például közbeszerzés révén nem ítélik oda magánjogi gazdasági szereplőknek.

67 Egyébiránt úgy tűnik, hogy szervezeti kapcsolat áll fenn a Saudaçor és az AAR között, ha csak azon tény okán is, hogy e társaságot az e régió jogalkotója által elfogadott jogalkotási aktussal hozták létre annak érdekében, hogy az előbbi számára „közhasznú szolgáltatásokat nyújtsanak az egészségügy területén”, amint az a 41/2003/A regionális törvényerejű rendelet 2. cikkének (1) bekezdéséből kitűnik.

68 E tényezőknek a kérdést előterjesztő bíróság által végzett felülvizsgálatára figyelemmel nem zárható tehát ki, hogy a Saudaçorra alkalmazandó nemzeti jogi rendelkezéseket is figyelembe vevő értékelésére tekintettel e bíróság azt a következtetést vonja le, hogy az a 2006/112 irányelv 13. cikkének (1) bekezdése szerinti közjog által szabályozott szervnek minősíthető.

69 Mindazonáltal, amint arra a jelen ítélet 51. pontja emlékeztetett, ahhoz, hogy alkalmazható legyen az említett rendelkezésben előírt, a nem héaalanyként történő kezelés szabálya, szükséges továbbá, hogy az e rendelkezésben előírt második feltétel is teljesüljön, azaz, hogy a csak a hatóságként eljáró közjog által szabályozott szerv által folytatott tevékenységek mentesülnek a héa alól.

70 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint olyan tevékenységekről van szó, amelyeket az említett szervek a rájuk vonatkozó sajátos közjogi szabályozás keretében folytatnak, kivéve azokat a tevékenységeket, amelyeket a magánjogi gazdasági szereplőkkel azonos jogi feltételek mellett végeznek.

A Bíróság pontosította továbbá, hogy e tekintetben nem bír jelentőséggel a tevékenység tárgya és célja, és hogy az a tény, hogy az alapügyben szereplő tevékenység folytatása hatósági jogkör alkalmazásában áll lehetővé teszi annak megállapítását, hogy e tevékenység közjogi szabályozás alá tartozik (lásd ebben az értelemben különösen: Fazenda Pública ítélet, C-446/98, EU:C:2000:691, 17., 19. és 22. pont).

71 Ebben az összefüggésben a Bíróság megállapította, hogy a 2006/112 irányelv 13. cikke (1) bekezdésének első albekezdésében előírt adómentesség elsősorban olyan tevékenységekre vonatkozik, amelyeket a közintézmények hatóságként folytatnak, amely tevékenységek bár gazdasági jellegűek, szorosan kapcsolódnak a közhatalom előjogainak gyakorlásához (Isle of Wight Council és társai ítélet, C-288/07, EU:C:2008:505, 31. pont).

72 Márpedig az említett irányelv 13. cikke (1) bekezdésének első albekezdésében előírt e második feltétel nem teljesül, ha, amint azt a portugál kormány állította, és a kérdést előterjesztő bíróság vizsgálatától függően a 41/2003/A regionális törvényerejű rendelet 10. cikke szerint a Saudaçort megillető hatósági jogkörök nem minősülnek az általa, az alapügyben szereplő tevékenységek, azaz a regionális egészségügyi szolgálat tervezésével és működtetésével kapcsolatos, vitatott héakötelezettségű tevékenységek teljesítéséhez alkalmazható eszköznek, mivel más tevékenységek folytatását szolgálják.

73 Egyébiránt, még ha feltételezzük is, hogy azt kell megállapítani, hogy a Saudaçor közjog által szabályozott szerv, és hogy hatóságként gyakorolja az alapügyben szereplő gazdasági tevékenységet, a 2006/112 irányelv 13. cikke (1) bekezdésének második albekezdéséből következik, hogy az olyan jogalany, mint a Saudaçor, nem mentesülhet a héa alól, ha megállapítható, hogy a nem adóalanyként való kezelése a verseny bizonyos jelentőségű torzulásához vezet.

74 E tekintetben a Bíróság pontosította, hogy a verseny jelentős torzulását, amelyet a hatóságként eljáró közintézmények nem adóalanyként való kezelése eredményezne, a szóban forgó tevékenység, mint olyan vonatkozásában kell értékelni anélkül, hogy ezen értékelés valamely meghatározott piacra vonatkozna, valamint nemcsak a tényleges verseny, hanem a lehetséges verseny vonatkozásában is, feltéve hogy a magánjogi gazdasági szereplő számára az érintett piacra történő belépésnek a lehetősége valós és nem tisztán elméleti jellegű (Bizottság kontra Hollandia ítélet, C-79/09, EU:C:2010:171, 91. pont).

75 A fenti megfontolások összességére tekintettel azt kell válaszolni az első, a második és a negyedik kérdésre, hogy a 2006/112 irányelv 13. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a nem héaalanyként történő kezelés e rendeletben előírt szabályának hatálya alá tartozik az olyan tevékenység, mint amilyen az alapügyben szerepel, amely során valamely társaság valamely régiónak az e társaság és az említett régió között kötött programszerződés szerint regionális egészségügyi szolgálat tervezésére és működtetésére irányuló szolgáltatást nyújt, amennyiben e tevékenység az ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti gazdasági tevékenységnek minősül, ha megállapítható – aminek ellenőrzése a kérdést előterjesztő bíróság feladata –, hogy az említett társaságot a közjog által szabályozott szervnek kell minősíteni, és hogy az említett tevékenységet hatóságként látja el, és amennyiben a kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy ugyanezen tevékenység adómentesítése nem jár a verseny bizonyos mértékű torzulásával.

Ezen összefüggésben az „egyéb közjog által szabályozott szervnek” az említett irányelv 13. cikkének (1) bekezdése szerinti fogalma nem a „közjogi intézménynek” a 2004/18 irányelv 1. cikkének (9) bekezdésében meghatározott fogalma felhasználásával értelmezendő.

A költségekről

76 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

1) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 9. cikkének (1) bekezdését akként kell értelmezni, hogy az e rendelkezés szerinti gazdasági tevékenységnek minősül az olyan tevékenység, mint amilyen az alapügyben szerepel, amely során valamely társaság valamely régiónak az e társaság és az említett régió között kötött programszerződések szerint regionális egészségügyi szolgálat tervezésére és működtetésére irányuló szolgáltatást nyújt.

2) A 2006/112 irányelv 13. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az e rendelkezés szerinti nem hozzáadottértékadó-alanyként történő kezelés szabályának hatálya alá tartozik az olyan tevékenység, mint amilyen az alapügyben szerepel, amely során valamely társaság valamely régiónak az e társaság és az említett régió között kötött programszerződések szerint regionális egészségügyi szolgálat tervezésére és működtetésére irányuló szolgáltatást nyújt, amennyiben e tevékenység az ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti gazdasági tevékenységnek minősül, ha megállapítható – aminek ellenőrzése a kérdést előterjesztő bíróság feladata –, hogy az említett társaságot a közjog által szabályozott szervnek kell minősíteni, és az említett tevékenységet hatóságként látja el, és amennyiben a kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy ugyanezen tevékenység adómentesítése nem jár a verseny bizonyos mértékű torzulásával.

Ezen összefüggésben az „egyéb közjog által szabályozott szervnek” az említett irányelv 13. cikkének (1) bekezdése szerinti fogalma nem az építési beruházásra, az árubeszerzésre és a szolgáltatásnyújtásra irányuló közbeszerzési szerződések odaítélési eljárásainak összehangolásáról szóló, 2004. március 31-i 2004/18/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv 1. cikkének (9) bekezdésében meghatározott „közjogi intézmény” fogalma felhasználásával értelmezendő.

Aláírások