ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

29 oktober 2015 *

„Prejudiciële verwijzing — Belasting over de toegevoegde waarde — Richtlijn 2006/112/EG — Artikel 13, lid 1 — Behandeling als niet-belastingplichtige — Begrip ‚publiekrechtelijk lichaam' — Naamloze vennootschap belast met het verrichten van diensten op het gebied van de planning en het beheer van de gezondheidsdiensten in de autonome regio Azoren — Bepaling van de modaliteiten van deze diensten, met inbegrip van de betaling hiervoor, in tussen die vennootschap en die regio gesloten programmaovereenkomsten"

In zaak C-174/14,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) bij beslissing van 12 maart 2014, ingekomen bij het Hof op 9 april 2014, in de procedure

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

tegen

Fazenda Pública,

wijst

HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: L. Bay Larsen, president van de derde kamer, waarnemend voor de president van de vierde kamer, J. Malenovský, M. Safjan, A. Prechal (rapporteur) en K. Jürimäe, rechters,

advocaat-generaal: N. Jääskinen,

griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 19 maart 2015,

gelet op de opmerkingen van:

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

— de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes en R. Campos Laires als gemachtigden,

* Procestaal: Portugees.

— de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door L. Christie als gemachtigde, bijgestaan door P. Mantle, barrister,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door P. Guerra e Andrade en L. Lozano Palacios als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 25 juni 2015,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 1, lid 9, van richtlijn 2004/18/EG van het Europees Parlement en de Raad van 31 maart 2004 betreffende de coördinatie van de procedures voor het plaatsen van overheidsopdrachten voor werken, leveringen en diensten (PB L 134, blz. 114), en van artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA (hierna: „Saudaçor") en de Fazenda Pública (schatkist), betreffende de onderwerping van die vennootschap aan belasting over de toegevoegde waarde (btw) voor haar werkzaamheden op het gebied van planning en beheer van de gezondheidsdiensten in de Região Autónoma dos Açores (autonome regio Azoren; hierna: „RAA").

Toepasselijke bepalingen

Recht van de Unie

3 Richtlijn 2006/112 heeft per 1 januari 2007 de bestaande communautaire btw-wetgeving, waaronder de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn"), ingetrokken en vervangen.

4 Volgens de eerste en de derde overweging van richtlijn 2006/112 was herschikking van de Zesde richtlijn noodzakelijk om alle toepasselijke bepalingen helder en rationeel in een herwerkte structuur en formulering te presenteren, zonder in beginsel inhoudelijke wijzigingen aan te brengen.

5 Artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

[...]

c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht".

6 Artikel 9, lid 1, van deze richtlijn bevat de volgende bepalingen:

„Als ‚belastingplichtige' wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als ‚economische activiteit' worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen."

7 Artikel 13 van voormelde richtlijn luidt:

„1. De staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen worden niet als belastingplichtigen aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen.

Wanneer deze lichamen evenwel zodanige werkzaamheden of handelingen verrichten, moeten zij daarvoor als belastingplichtige worden aangemerkt, indien een behandeling als niet-belastingplichtige tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis zou leiden.

De publiekrechtelijke lichamen worden in elk geval als belastingplichtige beschouwd voor de in bijlage I genoemde werkzaamheden, voorzover deze niet van onbeduidende omvang zijn.

2. De lidstaten kunnen werkzaamheden van publiekrechtelijke lichamen die uit hoofde van de artikelen 132 [...] zijn vrijgesteld, als werkzaamheden van de overheid beschouwen."

8 Artikel 1, lid 9, van richtlijn 2004/18 bepaalt:

„Als ‚aanbestedende diensten' worden aangemerkt de staat, de territoriale lichamen, publiekrechtelijke instellingen en verenigingen gevormd door een of meer van deze lichamen of een of meer van deze publiekrechtelijke instellingen.

Onder ‚publiekrechtelijke instelling' wordt iedere instelling verstaan

a) die is opgericht met het specifieke doel te voorzien in behoeften van algemeen belang die niet van industriële of commerciële aard zijn,

b) die rechtspersoonlijkheid bezit, en

c) waarvan ofwel de activiteiten in hoofdzaak door de staat, de territoriale lichamen of andere publiekrechtelijke instellingen worden gefinancierd, ofwel het beheer onderworpen is aan toezicht door deze laatste, ofwel de leden van het bestuursorgaan, het leidinggevend of het toezichthoudend orgaan voor meer dan de helft door de staat, de territoriale lichamen of andere publiekrechtelijke instellingen zijn aangewezen.

De niet-limitatieve lijsten van de publiekrechtelijke instellingen en van de categorieën publiekrechtelijke instellingen die aan de in de tweede alinea onder a), b) en c), genoemde criteria voldoen, zijn in bijlage III opgenomen. [...]"

Portugees recht

De btw-wetgeving

9 Artikel 2, lid 2, van de Código do IVA (Portugese btw-wetboek) bepaalt dat de staat en de overige publiekrechtelijke rechtspersonen niet btw-plichtig zijn wanneer zij handelingen verrichten in de uitoefening van hun bevoegdheden als openbaar gezag, zelfs niet wanneer zij daarvoor retributies of andere tegenprestaties ontvangen, mits die behandeling als niet-belastingplichtige geen concurrentievervalsing veroorzaakt.

10 Artikel 2, lid 3, van voormeld wetboek bepaalt dat de staat en de overige publiekrechtelijke rechtspersonen in elk geval btw-plichtig zijn wanneer zij bepaalde werkzaamheden verrichten en voor de belastbare handelingen die daaruit voortvloeien, tenzij wordt bewezen dat die van onbeduidende omvang zijn.

Rechtsgrondslag van Saudaçor

11 Saudaçor is opgericht bij Decreto Legislativo Regional nr. 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, S. A., e altera o Decreto Legislativo Regional n.° 28/99/A, de 31 de Julho (regionaal decreet nr. 41/2003/A van de RAA waarbij het instituut voor het financiële beheer van de gezondheidszorg van de Autonome regio Azoren is omgevormd tot een naamloze vennootschap met uitsluitend publiek kapitaal genaamd SAUDAÇOR – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores, en tot wijziging van Decreto Legislativo Regional nr.° 28/99/A van 31 juli) van 17 oktober 2003 (*Diário da República* I, serie A, nr. 257, van 6 november 2003, blz. 7430). Haar kapitaal is volledig in handen van genoemde regio.

12 Ingevolge artikel 2, lid 1, van voormeld decreto legislativo regional heeft Saudaçor tot taak om diensten van algemeen economisch belang op het gebied van de gezondheidszorg te verrichten. Hieronder vallen de planning en het beheer van de regionale gezondheidsdienst en van de daarmee verband houdende informatiesystemen, infrastructuur en installaties, alsook werkzaamheden met betrekking tot de bouw, het onderhoud, het herstel en de wederopbouw van gezondheidscentra en gezondheidsdiensten, met name in regio's die getroffen zijn door natuurrampen en in risicogebieden.

13 Artikel 3 van decreto legislativo regional nr. 41/2003/A bevat de volgende bepalingen:

„In het kader van haar taak om diensten van algemeen economisch belang te verrichten, dient Saudaçor:

a) de gecentraliseerde voorziening van de regionale gezondheidssector te verzorgen;

b) goederen en diensten te leveren aan de entiteiten die deel uitmaken van de regionale gezondheidsdienst;

c) bij te dragen aan de financiering van gezondheidsinstellingen overeenkomstig de doelstellingen van zorgverlening waartoe elke instelling zich krachtens de door haar ondertekende overeenkomsten verbonden heeft;

d) de hoofdregels en de uitgangspunten van het budgettaire beheer van de gezondheidsinstellingen vast te stellen en toe te zien op de uitvoering ervan;

e) het financieel-economische beheer van de instellingen en diensten die zijn opgenomen in de regionale gezondheidsdienst of hierdoor worden gefinancierd, te beoordelen en periodieke verslagen met betrekking tot de financiële situatie en het beheer van de personele en de materiële middelen op te stellen;

f) de ontwikkeling van de informatiesystemen voor instellingen die afhankelijk zijn van de regionale gezondheidsdienst te bevorderen;

g) bouwwerkzaamheden verband houdend met de regionale gezondheidsdienst die van algemeen belang zijn uit te voeren;

h) de diensten en instellingen van de regionale gezondheidsdienst te ondersteunen op terreinen waarop dit noodzakelijk blijkt."

14 Artikel 4, lid 1, van voormeld decreto legislativo regional bepaalt dat Saudaçor onderworpen is aan de bepalingen van het decreto, aan de statuten in de bijlage, aan de bepalingen voor openbare ondernemingen zoals neergelegd in decreto-lei nr.° 558/99 van 17 december 1999 (*Diário da República* I, serie A, nr. 292, van 17 december 1999, blz. 9012), en aan het privaatrecht. Volgens artikel 4, lid 2, van voormeld decreto legislativo regional dient Saudaçor in de uitoefening van haar werkzaamheden de regels voor de organisatie en de werking van de regionale gezondheidsdienst van de RAA te eerbiedigen.

15 Volgens artikel 10 van decreto legislativo regional nr. 41/2003/A beschikt Saudaçor in de uitoefening van haar werkzaamheden over dezelfde bevoegdheden van openbaar gezag als de RAA. Onder de voorbeelden van die bevoegdheden vermeldt genoemd artikel onteigening.

16 Volgens artikel 7, lid 3, van decreto legislativo nr. 558/99, zoals gewijzigd, worden openbare ondernemingen direct en indirect volgens de gewone regels voor heffingen en belastingen aangeslagen. Een overeenkomstige bepaling is neergelegd in artikel 9, lid 2, van decreto legislativo regional nr.° 7/2008/A, Regime do sector público empresarial da Região Autónoma dos Açores (regionaal decreet nr. 7/2008/A houdende regeling van de sector openbare ondernemingen van de autonome regio Azoren) van 5 maart 2008 (*Diário da República* I, serie A, nr. 58, van 24 maart 2008, blz. 1649) voor regionale openbare ondernemingen.

17 Saudaçor oefent haar werkzaamheden uit in het kader van overeenkomstig artikel 21, lid 1, van haar statuten met de regering van de RAA gesloten programmaovereenkomsten, waarin een beschrijving is opgenomen van onder andere de diensten die zij dient te verrichten op het gebied van de planning en het beheer van de regionale gezondheidsdienst en van de vergoeding, aangeduid als „financiële bijdrage", die door de regio moet worden betaald als tegenprestatie voor het verrichten van de overeengekomen diensten en die de bedrijfskosten van Saudaçor dient te dekken.

18 Zo is op 23 juli 2004 een eerste programmaovereenkomst gesloten die de periode 2004-2008 bestreek en waarin een totale vergoeding van 15 905 000 EUR was overeengekomen, waarvan 3 990 000 EUR voor het jaar 2007 en 4 050 000 EUR voor het jaar 2008. Ingevolge clausule 5 van die overeenkomst kon dat totaalbedrag bij gezamenlijk besluit van de met financiën en gezondheidszorg belaste leden van de regering worden herzien wanneer het wegens een wijziging van de omstandigheden kennelijk ontoereikend zou zijn voor de uitvoering van voormelde overeenkomst. Op 1 januari 2009 is voor de periode 2009-2012 een tweede programmaovereenkomst gesloten die voorzag in een jaarlijkse vergoeding van 8 500 000 EUR en in een herzieningsclausule zoals opgenomen in de eerste overeenkomst. Bij gezamenlijk besluit van 8 maart 2010 van de met financiën en gezondheidszorg belaste leden van de regering van de RAA is dat bedrag verlaagd tot 6 599 147 EUR voor het jaar 2009.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

19 Op 2 maart 2011 heeft de Portugese belastingdienst een ontwerp-controlerapport opgesteld, dat correcties op de door Saudaçor over de jaren 2007 tot en met 2010 verschuldigde btw bevatte voor in totaal 4 750 586, 24 EUR.

20 Nadat Saudaçor was gehoord is het controlerapport op 6 april 2011 vastgesteld.

21 In dat rapport heeft de belastingdienst onder andere in aanmerking genomen dat Saudaçor zich, gelet op de voor haar geldende rechtsvoorschriften, niet kon beroepen op de voor publiekrechtelijke lichamen geldende regel inzake behandeling als niet-belastingplichtige voor de btw van artikel 2, lid 2, van het btw-wetboek, de bepaling ter uitvoering van artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, waarvan de inhoud overeenstemt met die van artikel 13, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112.

22 Volgens de belastingdienst gaat het bij de diensten die Saudaçor op het gebied van de planning en het beheer van de regionale gezondheidsdienst in het kader van de programmaovereenkomsten verricht om werkzaamheden die onder het privé-initiatief vallen en zou behandeling als niet-belastingplichtige dus tot verstoringen van de mededinging kunnen leiden. Dat is bijvoorbeeld het geval met het beheer en het onderhoud van het informaticasysteem voor de gezondheidssector van de regio. Het betreft hier in werkelijkheid een werkzaamheid van economische aard, zodat over de in de programmaovereenkomsten vastgelegde bijdragen die de regionale autoriteiten als tegenprestatie voor die diensten betalen btw verschuldigd is. Saudaçor erkent overigens dat zij aan die belasting onderworpen is waar zij een bedrag van 2 300 273, 17 EUR vordert uit hoofde van aftrek van voorbelasting voor de aanschaf van goederen en diensten.

23 Saudaçor heeft bij het Tribunal Administrativo e Fiscal de Ponta Delgada beroep ingesteld tegen de aanslagen in de btw en vertragingsrente voor de jaren 2007 tot en met 2010, waarvoor een totaalbedrag van 5 157 249, 72 EUR van haar wordt gevorderd.

24 Voormelde rechterlijke instantie heeft dat beroep verworpen, onder meer met de overweging dat voor de uitlegging van de in artikel 13, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 neergelegde regel inzake behandeling als niet-belastingplichtigen van publiekrechtelijke lichamen niet moet worden uitgegaan van het begrip „publiekrechtelijke instellingen” zoals dat in het kader van de regels voor overheidsopdrachten is gedefinieerd in artikel 1, lid 9, van richtlijn 2004/18, aangezien dit laatste begrip ruim wordt opgevat, terwijl het begrip „publiekrechtelijke lichamen” in de zin van artikel 13, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 een enge uitlegging moet krijgen in het kader van de toepassing van de regel inzake behandeling als niet-belastingplichtige, daar deze een uitzondering vormt op de algemene regel dat iedere economische activiteit aan btw is onderworpen.

25 Volgens dezelfde rechterlijke instantie geldt die regel inzake behandeling als niet-belastingplichtige niet voor een lichaam als Saudaçor, dat, hoewel opgericht door de RAA, een van de regio losstaande naamloze vennootschap is die onder het privaatrecht valt en onafhankelijk is in de uitoefening van haar taken en de verwezenlijking van haar doelstellingen.

26 Het Tribunal Administrativo e Fiscal de Ponta Delgada heeft eveneens geoordeeld dat de door Saudaçor in het kader van de programmaovereenkomsten verrichte diensten een economische activiteit vormen aangezien zij tegen betaling worden verricht. De door de RAA betaalde bijdragen vormen in feite de tegenprestatie voor de diensten van Saudaçor en kunnen niet als overdrachten van begrotingsmiddelen tussen openbare lichamen worden beschouwd.

27 De verwijzende rechterlijke instantie, waarbij hoger beroep is ingesteld, is van oordeel dat het in deze zaak primair gaat om de vraag of een lichaam als Saudaçor zich kan beroepen op de regel inzake behandeling als niet-belastingplichtige voor de btw van publiekrechtelijke lichamen in artikel 2, lid 2,

van het btw-wetboek, waarvan de inhoud overeenkomt met artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112, en of de nagevorderde bedragen aan btw moeten worden aangemerkt als overdracht van begrotingsmiddelen tussen openbare lichamen.

28 Volgens die rechterlijke instantie blijkt uit de rechtspraak van het Hof weliswaar duidelijk dat van de btw-heffing enkel zijn uitgesloten de activiteiten van publiekrechtelijke lichamen die als overheid handelen, maar niet of een lichaam als Saudaçor, een naamloze vennootschap die is voortgekomen uit de omzetting van een overheidsinstelling, onder het begrip publiekrechtelijk lichaam valt. Inzonderheid is het de vraag of de draagwijdte van bedoeld begrip samenvalt met die van het begrip „publiekrechtelijke instellingen" in artikel 1, lid 9, van richtlijn 2004/18 in het kader van de definities van de verschillende categorieën „aanbestedende diensten".

29 Daarop heeft het Supremo Tribunal Administrativo de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moet de nationale rechter het begrip publiekrechtelijk lichaam in de zin van artikel 13, lid 1, eerste alinea, van richtlijn [2006/112] uitleggen onder verwijzing naar het juridische begrip publiekrechtelijke instelling in artikel 1, lid 9, van richtlijn [2004/18]?

2) Valt een entiteit die de vorm heeft van een naamloze vennootschap met uitsluitend publiek kapitaal, die voor 100 % in handen is van de Autonome regio Azoren en waarvan het maatschappelijke doel erin bestaat om, met het oog op de verdere ontwikkeling en de rationalisering van de regionale gezondheidsdienst, op dit gebied adviezen te verstrekken en beheersactiviteiten te verrichten in het kader van programmaovereenkomsten die zijn gesloten met de Autonome regio Azoren, en waaraan deze regio, waarop oorspronkelijk de verplichting rust om openbare gezondheidsdiensten te verstrekken, de bevoegdheden heeft gedelegeerd waarover zij op dit domein beschikt, onder het begrip publiekrechtelijk lichaam dat als overheid werkzaam is in de zin van artikel 13, lid 1, eerste alinea, van richtlijn [2006/112]?

3) Kan de door deze vennootschap ontvangen tegenprestatie, bestaande in de financiële middelen die nodig zijn voor de uitvoering van deze programmaovereenkomsten, in het licht van deze richtlijn worden beschouwd als een vergoeding voor verrichte diensten die aan de btw onderworpen is?

4) Zo ja, voldoet deze vennootschap dan aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor de belastingvrijstelling van artikel 13, lid 1, van richtlijn [2006/112]?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Derde vraag

30 Met haar derde vraag, die als eerste moet worden onderzocht, wenst de verwijzende rechterlijke instantie in hoofdzaak te vernemen of artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat een activiteit zoals aan de orde in het hoofdgeding, waarbij een vennootschap ten behoeve van een regio diensten op het gebied van de planning en het beheer van de regionale gezondheidsdienst verricht overeenkomstig de tussen die vennootschap en die regio gesloten programmaovereenkomsten, een economische activiteit in de zin van die bepaling vormt.

31 Het Hof heeft reeds geoordeeld dat blijkens de structuur en het doel van voormelde richtlijn en de plaats van artikel 13 van die richtlijn in het met de Zesde richtlijn vastgelegde gemeenschappelijk btw-stelsel, iedere activiteit van economische aard in beginsel belastbaar is. Als algemene regel zijn overeenkomstig artikel 2, lid 1, van richtlijn 2006/112 diensten die onder bezwarende titel worden

verricht, daaronder begrepen die verricht door publiekrechtelijke lichamen, aan btw onderworpen. De artikelen 9 en 13 van die richtlijn verlenen de btw daarmee een zeer ruim toepassingsgebied (arrest Commissie/Nederland, C-79/09, EU:C:2010:171, punt 76 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 Om een dienstverrichting als verrichting onder bezwarende titel te kunnen aanmerken, hoeft er enkel een rechtstreeks verband te bestaan tussen die verrichting en de door de belastingplichtige daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie. Een dergelijk rechtstreeks verband bestaat wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat in het kader waarvan over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de ten behoeve van de ontvanger verrichte dienst (zie onder meer arrest Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33 Gelet op de aard van de te verrichten analyse is het, zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, aan de nationale rechter om de activiteiten in het hoofdgeding te kwalificeren aan de hand van de door het Hof ontwikkelde criteria (arrest Fazenda Pública, C-446/98, EU:C:2000:691, punt 23, en beschikking Gmina Wrocław, C-72/13, EU:C:2014:197, punt 18).

34 In casu is het aan de nationale rechter, na te gaan of uit de gegevens in het dossier, inzonderheid uit de programmaovereenkomsten tussen Saudaçor en de RAA, volgt dat de activiteiten van die vennootschappen tegen betaling worden verricht en dus van economische aard zijn. Niettemin kan het Hof die rechterlijke instantie gelet op de in de verwijzingsbeslissing vervatte informatie de uitleggingsgegevens verschaffen die haar in staat kunnen stellen een beslissing te geven.

35 In dit verband blijkt uit die beslissing dat de RAA volgens de bewoordingen van die overeenkomsten gehouden is, Saudaçor als „tegenprestatie” voor de diensten die deze laatste op het gebied van de planning en het beheer van de regionale gezondheidsdienst heeft te verrichten een vergoeding genaamd „financiële bijdrage” te betalen waarvan het bedrag in die overeenkomsten is vastgelegd.

36 Aangezien Saudaçor haar diensten op het gebied van de planning en het beheer permanent en ononderbroken verricht, doet de omstandigheid dat die vergoeding niet wordt bepaald op basis van individuele prestaties, maar forfaitair op jaarbasis, teneinde de bedrijfskosten van die vennootschap te dekken, op zich geen afbreuk aan het rechtstreekse verband tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie, waarvan het bedrag vooraf volgens duidelijk afgebakende criteria wordt bepaald (zie in die zin arrest Le Rayon d’Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punten 36 en 37).

37 Dat rechtstreekse verband kan evenmin in twijfel worden getrokken op grond van het feit dat de tussen Saudaçor en de RAA gesloten programmaovereenkomsten bepaalde clausules bevatten op grond waarvan het bedrag van de aan Saudaçor verschuldigde vergoeding kan worden aangepast wanneer het, wegens gewijzigde omstandigheden, klaarblijkelijk ontoereikend is om de uitvoering van die overeenkomsten mogelijk te maken.

38 Voor zover die clausules erop gericht zijn, dat de hoogte van die vergoeding vooraf wordt bepaald volgens duidelijk afgebakende criteria die waarborgen dat het bedrag volstaat om de bedrijfskosten van Saudaçor te dekken, kan worden geconstateerd dat zij tot doel hebben dat het bedrag van de forfaitaire tegenprestatie wordt aangepast aan de door die vennootschap ononderbroken en permanent verrichte diensten. Bovendien blijkt uit de verwijzingsbeslissing weliswaar dat voor het jaar 2009 de aanvankelijk voorziene jaarlijkse vergoeding door de RAA is verlaagd, maar de Portugese regering heeft ter terechtzitting – zonder door Saudaçor te worden weersproken – verklaard dat met die verlaging enkel een kennelijke rekenfout moest worden hersteld.

39 Aan het rechtstreekse verband tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie lijkt evenmin te kunnen worden afgedaan door het feit dat, zoals Saudaçor betoogt, de activiteit van deze laatste tot doel heeft uitvoering te geven aan een grondwettelijke verplichting die krachtens de Portugese grondwet uitsluitend en rechtstreeks bij de staat berust, te weten te zorgen voor een universele en potentieel gratis, voornamelijk met openbare middelen te bekostigen nationale gezondheidsdienst.

40 Ingevolge artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 wordt immers als belastingplichtige beschouwd ieder die zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk en het resultaat van die activiteit.

41 Voor het overige wordt met de doelstelling van de invoering van een universele en potentieel gratis, voornamelijk met openbare middelen te bekostigen nationale gezondheidsdienst rekening gehouden in het kader van het gemeenschappelijk btw-stelsel, waar ingevolge artikel 132, lid 1, van voormelde richtlijn vrijstelling van btw moet worden verleend voor bepaalde medische verzorging door publiekrechtelijke lichamen, maar het staat vast dat de activiteit bestaande in de planning en het beheer van de regionale gezondheidsdienst die in het hoofdgeding aan de orde is, niet onder een van die vrijstellingen valt.

42 Gelet op het voorgaande moet op de derde vraag worden geantwoord dat artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat een activiteit zoals aan de orde in het hoofdgeding, waarbij een vennootschap ten behoeve van een regio diensten op het gebied van de planning en het beheer van de regionale gezondheidsdienst verricht overeenkomstig de tussen die vennootschap en die regio gesloten programmaovereenkomsten, een economische activiteit in de zin van die bepaling vormt.

De eerste, de tweede en de vierde vraag

43 Met haar eerste, haar tweede en haar vierde vraag, die samen en in de tweede plaats moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechterlijke instantie in hoofdzaak te vernemen of artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat een activiteit zoals aan de orde in het hoofdgeding, waarbij een vennootschap ten behoeve van een regio diensten op het gebied van de planning en het beheer van de regionale gezondheidsdienst verricht overeenkomstig de tussen die vennootschap en die regio gesloten programmaovereenkomsten, onder de in die bepaling neergelegde regel inzake behandeling als niet-belastingplichtige voor de btw valt ingeval die activiteit een economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, van die richtlijn vormt.

44 In dit verband vraagt de verwijzende rechterlijke instantie of, zoals Saudaçor betoogt, voor de uitlegging van het begrip „andere publiekrechtelijke lichamen” in de zin van artikel 13, lid 1, van genoemde richtlijn de definitie van het begrip „publiekrechtelijke instellingen” in artikel 1, lid 9, van richtlijn 2004/18 in de beschouwing moet worden betrokken.

45 Artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112 kan niet aldus worden uitgelegd.

46 Artikel 1, lid 9, van richtlijn 2004/18 geeft een ruime definitie van het begrip „publiekrechtelijke instellingen” en, bijgevolg, van het begrip „aanbestedende diensten” teneinde het toepassingsgebied van die richtlijn zo ruim af te bakenen dat de in het kader van de gunning van overheidsopdrachten geldende regels op het gebied van onder meer doorzichtigheid en non-discriminatie gelden voor een reeks openbare lichamen die geen deel uitmaken van het openbaar bestuur, maar die niettemin door de staat worden gecontroleerd, onder meer door middel van hun financiering of hun beheer.

47 De context van het begrip „andere publiekrechtelijke lichamen” in artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112 is echter volledig anders.

48 Dat begrip beoogt immers niet, het toepassingsgebied van de btw te bepalen, maar bevat een uitzondering op de algemene regel waarop het gemeenschappelijk stelsel van die belasting op is gebaseerd, te weten de regel dat het toepassingsgebied van die belasting zeer ruim is gedefinieerd en zich uitstrekt tot alle diensten die worden verricht onder bezwarende titel, daaronder begrepen de door publiekrechtelijke lichamen verrichte diensten (zie in die zin arrest Commissie/Nederland, C-79/09, EU:C:2010:171, punten 76 en 77).

49 Als uitzondering op de algemene regel dat alle economische activiteit aan btw is onderworpen, moet artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112 eng worden uitgelegd (zie onder meer arrest Isle of Wight Council e.a., C-288/07, EU:C:2008:505, punt 60, en beschikking Gmina Wrocław, C-72/13, EU:C:2014:197, punt 19).

50 Aangezien de bewoordingen van artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112 zelf geen aanwijzingen bevatten, moeten bijgevolg de opzet en de doelstelling van die richtlijn alsook de plaats van die bepaling in het door die richtlijn opgezette gemeenschappelijk btw-stelsel in aanmerking worden genomen (zie naar analogie arrest Isle of Wight Council e.a., C-288/07, EU:C:2008:505, punt 25).

51 Zoals volgt uit vaste rechtspraak van het Hof, toont een analyse van artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112 in het licht van de doelstellingen van die richtlijn aan dat de regel inzake behandeling als niet-belastingplichtige slechts geldt indien aan twee cumulatieve voorwaarden is voldaan, te weten de uitoefening van activiteiten door een openbaar lichaam en de uitoefening van die activiteiten als overheid (zie in die zin onder meer beschikking Mihal, C-456/07, EU:C:2008:293, punt 16 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en arrest Commissie/Nederland, C-79/09, EU:C:2010:171, punt 79).

52 Bovendien volgt eveneens uit vaste rechtspraak van het Hof dat de eenvormige toepassing van het Unierecht en het gelijkheidsbeginsel vereisen dat de bewoordingen van een bepaling van Unierecht die ter bepaling van de betekenis en de draagwijdte ervan niet uitdrukkelijk naar het recht van de lidstaten verwijst, normaliter in de gehele Europese Unie autonoom en uniform worden uitgelegd, rekening houdend met de context van de bepaling en het doel van de betrokken regeling (zie onder meer arrest Fish Legal en Shirley, C-279/12, EU:C:2013:853, punt 42).

53 Vastgesteld moet worden dat artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112 niet naar het recht van de lidstaten verwijst.

54 Bijgevolg moeten de in die bepaling opgenomen begrippen, waaronder het begrip „andere publiekrechtelijke lichamen", in de hele Unie autonoom en uniform worden uitgelegd.

55 Aangezien, zoals in punt 49 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112 als uitzonderingsbepaling eng moet worden uitgelegd, moet voorts worden geconstateerd dat de opsomming in die bepaling uitputtend is, waarbij het begrip „andere publiekrechtelijke lichamen" een restcategorie vormt van andere onder de overheid vallende lichamen dan die welke in die bepaling specifiek worden vermeld.

56 Aangaande specifiek de eerste van de twee in artikel 13, lid 1, van voormelde richtlijn gestelde voorwaarden, te weten die betreffende de hoedanigheid van openbaar lichaam, heeft het Hof reeds geoordeeld dat een persoon die zelfstandig tot de bevoegdheden van de overheid behorende handelingen verricht, zonder te zijn opgenomen in de organisatie van het openbaar bestuur, niet kan worden aangemerkt als publiekrechtelijk lichaam in de zin van die bepaling (zie in die zin onder meer beschikking Mihal, C-456/07, EU:C:2008:293, punt 18 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

57 Het Hof heeft ook gepreciseerd dat de hoedanigheid van „publiekrechtelijke lichamen" niet kan voortvloeien uit het enkele feit dat de betrokken activiteit bestaat in het verrichten van onder de bevoegdheden van het openbaar gezag vallende handelingen (zie in die zin onder meer beschikking Mihal, C-456/07, EU:C:2008:293, punt 17 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

58 Dat neemt niet weg dat ofschoon de omstandigheid dat het betrokken lichaam op grond van het toepasselijke nationale recht over bevoegdheden van het openbaar gezag beschikt, niet bepalend is voor die kwalificatie, zij niettemin een wezenlijke kenmerkende eigenschap is van iedere overheid en dus een aanwijzing vormt die voor de vaststelling dat bedoeld orgaan als publiekrechtelijk orgaan moet worden aangemerkt stellig van betekenis is.

59 Artikel 10 van decreto legislativo regional nr. 41/2003/A bepaalt dat Saudaçor voor de uitvoering van haar taken over dezelfde bevoegdheden van openbaar gezag beschikt als de RAA, en vermeldt vervolgens enkele voorbeelden van die bevoegdheden, waaronder de onteigeningsbevoegdheid.

60 Gelet op de in punt 56 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte rechtspraak en gezien de toepasselijke bepalingen van nationaal recht kan, behoudens verificatie door de verwijzende rechterlijke instantie, bovendien niet worden uitgesloten dat Saudaçor moet worden geacht te zijn opgenomen in de organisatie van het openbaar bestuur van de RAA.

61 In dit verband blijkt uit het aan het Hof overgelegde dossier dat Saudaçor, die door de staat is opgericht in de vorm van een naamloze vennootschap na een omzetting door functionele decentralisatie van een bestaand staatsorgaan, in sommige opzichten vergelijkbaar is met een privaatrechtelijke rechtspersoon en voor haar functioneren en haar dagelijks beheer in zekere zin autonoom is ten opzichte van de staat.

62 Op grond van bepaalde kenmerkende eigenschappen lijkt Saudaçor echter – wederom behoudens verificatie door de verwijzende rechterlijke instantie – te moeten worden aangemerkt als een publiekrechtelijk lichaam in de zin van artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112.

63 Zo is de daadwerkelijke autonomie van Saudaçor kennelijk beperkt doordat haar kapitaal, waarin particulieren niet kunnen deelnemen, volledig in handen is van de RAA, die bovendien, afgezien van de verrichtingen ten behoeve van derden in het kader van „ondergeschikte” activiteiten waarvan vaststaat dat zij van marginaal belang zijn, haar enige „cliënt” is. Die factoren vormen een aanwijzing dat de RAA een beslissende invloed op de activiteiten van Saudaçor kan uitoefenen.

64 Dit wordt mede bevestigd door het feit dat Saudaçor overeenkomstig clausule 3, onder a), van de eerste van de tussen die vennootschap en de RAA gesloten programmaovereenkomsten en clausule 3, lid 1, onder a), van de tweede van die overeenkomsten, haar taak heeft uitgevoerd overeenkomstig de door de RAA vastgestelde richtsnoeren en dat die vennootschap zich ingevolge clausule 3, onder h), van de eerste van die overeenkomsten en clausule 3, lid 1, onder g), van de tweede aan het toezicht van de RAA onderwerpt.

65 Voor het overige bepaalt artikel 4, lid 1, van decreto legislativo regional nr. 41/2003/A dat Saudaçor onderworpen is aan de bepalingen van het decreto, aan de statuten in de bijlage, aan de bepalingen voor openbare ondernemingen zoals neergelegd in decreto-lei nr.° 558/99 en aan het privaatrecht. In het aldus vastgelegde kader neemt het privaatrecht een secundaire plaats in ten opzichte van de plaats die toekomt aan de regels die de voor Saudaçor als openbare onderneming geldende voorschriften bevatten.

66 Daar komt bij dat de dienstverrichting op het gebied van de planning en het beheer van de regionale gezondheidsdienst weliswaar geregeld moet zijn in programmaovereenkomsten, onder meer voor wat de voor die diensten verschuldigde vergoeding betreft, waaruit zou kunnen worden opgemaakt dat Saudaçor op de betrokken markt concurreert met andere particuliere ondernemingen, maar dat neemt niet weg dat, in de RAA, die diensten door Saudaçor uitsluitend worden verricht overeenkomstig haar in artikel 2, lid 1, van decreto legislativo nr. 41/2003/A vastgelegde taak en dat zij niet aan particuliere ondernemingen worden opgedragen door middel van bijvoorbeeld een aanbestedingsprocedure.

67 Voor het overige bestaat er kennelijk een organieke band tussen Saudaçor en de RAA, al was het maar doordat die vennootschap door een wetgevende handeling van de wetgever van die regio is opgericht teneinde, zoals blijkt uit artikel 2, lid 1, van decreto legislativo regionale nr. 41/2003/A, ten behoeve van deze laatste „diensten van algemeen economisch belang op het gebied van de gezondheidszorg" te verrichten.

68 Behoudens verificatie van een en ander door de verwijzende rechterlijke instantie kan dus niet worden uitgesloten dat die rechterlijke instantie, gelet op een algehele beoordeling waarbij de op Saudaçor toepasselijke bepalingen van nationaal recht in de beschouwing worden betrokken, tot de conclusie komt dat die vennootschap als publiekrechtelijk lichaam in de zin van artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112 kan worden aangemerkt.

69 Zoals echter in punt 51 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, is de in voormelde bepaling neergelegde regel inzake behandeling als niet-belastingplichtige slechts van toepassing indien aan een in die bepaling neergelegde tweede voorwaarde is voldaan, te weten dat van de btw alleen zijn vrijgesteld de activiteiten die door een publiekrechtelijk lichaam in zijn hoedanigheid van overheid worden uitgeoefend.

70 Volgens vaste rechtspraak van het Hof is van dergelijke activiteiten sprake indien de activiteiten door bedoelde lichamen worden uitgeoefend in het kader van de voor hen geldende rechtsvoorschriften, en zijn activiteiten die zij onder dezelfde voorwaarden rechtens als particuliere marktdeelnemers verrichten uitgesloten. Het Hof heeft ook gepreciseerd dat het voorwerp of het doel van de activiteit in dit verband irrelevant is en dat het feit dat de uitoefening van de activiteit die in het hoofdgeding aan de orde is het gebruik van bevoegdheden van openbaar gezag meebrengt, de conclusie wettigt dat die activiteit aan een publiekrechtelijke regeling is onderworpen (zie in die zin onder meer arrest Fazenda Pública, C-446/98, EU:C:2000:691, punten 17, 19 en 22).

71 In dit verband heeft het Hof verklaard dat de uitzondering van artikel 13, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 vooral ziet op de door publiekrechtelijke lichamen als overheid verrichte werkzaamheden die, ofschoon zij van economische aard zijn, nauw verband houden met de uitoefening van bevoegdheden van het openbaar gezag (arrest Isle of Wight Council e.a., C-288/07, EU:C:2008:505, punt 31).

72 Deze tweede in artikel 13, lid 1, eerste alinea, van genoemde richtlijn gestelde voorwaarde zou niet vervuld zijn indien, zoals de Portugese regering heeft betoogd en behoudens verificatie door de verwijzende rechterlijke instantie, de bevoegdheden van openbaar gezag waarover Saudaçor beschikt krachtens artikel 10 van decreto legislativo regionale nr. nº 41/2003/A, niet een instrument vormden dat door deze laatste kan worden gebruikt om de in het hoofdgeding aan de orde zijnde activiteiten te verrichten, te weten de planning en het beheer van de regionale gezondheidsdienst waarvan de onderwerping aan btw wordt betwist, omdat zij dienen voor de verrichting van andere activiteiten.

73 Gesteld al dat moet worden geconcludeerd dat Saudaçor een publiekrechtelijk lichaam is en dat wordt geoordeeld dat zij de economische activiteit in het hoofdgeding uitoefent als overheid, vloeit voor het overige uit artikel 13, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 voort dat een eenheid als Saudaçor echter niet zou zijn vrijgesteld van btw indien mocht komen vast te staan dat haar behandeling als niet-belastingplichtige tot mededingingsverstoringen van enige betekenis zou leiden.

74 Het Hof heeft dienaangaande gepreciseerd dat de mededingingsverstoringen van enige betekenis waartoe de behandeling als niet-belastingplichtige van publiekrechtelijke lichamen die werkzaamheden als overheid verrichten zou leiden, moet worden beoordeeld met betrekking tot die werkzaamheden als zodanig, zonder dat die beoordeling betrekking heeft op een specifieke markt, en dat deze niet alleen ziet op daadwerkelijke concurrentie, maar ook op potentiële concurrentie, voor zover de mogelijkheid dat een particuliere marktdeelnemer werkzaam wordt op de relevante markt, reëel en niet zuiver hypothetisch is (arrest Commissie/Nederland, C-79/09, EU:C:2010:171, punt 91).

75 Gelet op bovenstaande overwegingen moet op de eerste, de tweede en de vierde vraag worden geantwoord dat artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat een activiteit zoals aan de orde in het hoofdgeding, waarbij een vennootschap ten behoeve van een regio diensten op het gebied van de planning en het beheer van de regionale gezondheidsdienst verricht overeenkomstig de tussen die vennootschap en die regio gesloten programmaovereenkomsten, onder de in die bepaling neergelegde regel inzake behandeling als niet-belastingplichtige voor de btw valt ingeval die activiteit een economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, van die richtlijn vormt, indien – het is aan de verwijzende rechterlijke instantie dit te verifiëren – kan worden geconstateerd dat die vennootschap moet worden aangemerkt als publiekrechtelijk lichaam en dat zij die activiteit verricht als overheid, mits de verwijzende rechterlijke instantie vaststelt dat door de vrijstelling van dezelfde activiteit geen mededingingsverstoringen van enige betekenis ontstaan.

In dit verband moet bij de uitlegging van het begrip „andere publiekrechtelijke lichamen" in de zin van artikel 13, lid 1, van genoemde richtlijn niet de definitie van het begrip „publiekrechtelijke instellingen" in artikel 1, lid 9, van richtlijn 2004/18 in de beschouwing worden betrokken.

Kosten

76 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Vierde kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, moet aldus worden uitgelegd dat een activiteit zoals aan de orde in het hoofdgeding, waarbij een vennootschap ten behoeve van een regio diensten op het gebied van de planning en het beheer van de regionale gezondheidsdienst verricht overeenkomstig de tussen die vennootschap en die regio gesloten programmaovereenkomsten, een economische activiteit in de zin van die bepaling vormt.**

2) **Artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat een activiteit zoals aan de orde in het hoofdgeding, waarbij een vennootschap ten behoeve van een regio diensten op het gebied van de planning en het beheer van de regionale gezondheidsdienst verricht overeenkomstig de tussen die vennootschap en die regio gesloten programmaovereenkomsten, onder de in die bepaling neergelegde regel inzake behandeling als niet-belastingplichtige voor de btw valt ingeval die activiteit een economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, van die richtlijn vormt, indien – het is aan de verwijzende rechterlijke instantie, dit te verifiëren – kan worden geconstateerd dat die vennootschap moet worden aangemerkt als publiekrechtelijk lichaam en dat zij die activiteit verricht als overheid, mits de verwijzende rechterlijke instantie vaststelt dat door de vrijstelling van dezelfde activiteit geen mededingingsverstoringen van enige betekenis ontstaan.**

   In dit verband moet bij de uitlegging van het begrip „andere publiekrechtelijke lichamen" in de zin van artikel 13, lid 1, van genoemde richtlijn niet de definitie van het begrip „publiekrechtelijke instellingen" in artikel 1, lid 9, van richtlijn 2004/18 in de beschouwing worden betrokken.

Ondertekeningen