Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 29 oktober 2015 *

”Begäran om förhandsavgörande — Mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Artikel 13.1 — Icke beskattningsbar person — Begreppet övriga offentligrättsliga organ — Aktiebolag som getts i uppdrag att tillhandahålla tjänster avseende planering och förvaltning av den autonoma regionen Azorernas hälso- och sjukvårdssystem — Fastställelse av de närmare villkoren för dessa tjänster, däribland ersättningen för dem, i programavtal som ingås mellan bolaget och regionen”

I mål C-174/14,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Supremo Tribunal Administrativo (högsta förvaltningsdomstolen, Portugal) genom beslut av den 12 mars 2014, som inkom till domstolen den 9 april 2014, i målet

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

mot

Fazenda Pública,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordförande på tredje avdelningen, tillika tillförordnade avdelningsordföranden på fjärde avdelningen, L. Bay Larsen, samt domarna J. Malenovský, M. Safjan, A. Prechal (referent) och K. Jürimäe,

generaladvokat: N. Jääskinen,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 19 mars 2015,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

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

— Portugals regering, genom L. Inez Fernandes och R. Campos Laires, båda i egenskap av ombud,

— Förenade kungarikets regering, genom L. Christie, i egenskap av ombud, biträdd av P. Mantle, barrister,

* Rättegångsspråk: portugisiska.

— Europeiska kommissionen, genom P. Guerra e Andrade och L. Lozano Palacios, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 25 juni 2015 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 1.9 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/18/EG av den 31 mars 2004 om samordning av förfarandena vid offentlig upphandling av byggentreprenader, varor och tjänster (EUT L 134, s. 114), och artikel 13.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA (nedan kallat Saudaçor) och Fazenda Pública (skattemyndigheten), angående huruvida Saudaçor är mervärdesskatteskyldigt för sin verksamhet avseende planering och förvaltning av den autonoma regionen Azorernas hälso- och sjukvårdssystem (nedan kallad regionen Azorerna).

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Direktiv 2006/112 har från och med den 1 januari 2007 upphävt och ersatt då gällande gemenskapslagstiftning på området för mervärdesskatt, bland annat rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

4 Enligt skälen 1 och 3 i direktiv 2006/112 var det nödvändigt att omarbeta sjätte direktivet för att se till att bestämmelserna presenterades på ett tydligt och rationellt sätt i en struktur och lydelse som i princip inte skulle leda till några materiella ändringar.

5 I artikel 2.1 c i direktiv 2006/112 anges följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

…

c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.”

6 I artikel 9.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med *ekonomisk verksamhet* avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

7 I artikel 13 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”1. Stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ skall inte anses som beskattningsbara personer när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller betalningar.

När de bedriver sådana verksamheter eller genomför sådana transaktioner skall de dock ändå anses som beskattningsbara personer med avseende på dessa verksamheter eller transaktioner om det skulle leda till en betydande snedvridning av konkurrensen ifall de behandlades som icke beskattningsbara personer.

Offentligrättsliga organ skall i vart fall anses som beskattningsbara personer när det gäller de verksamheter som anges i bilaga I, såvida dessa inte bedrivs i försumbart liten skala.

2. Medlemsstaterna får betrakta verksamheter som bedrivs av offentligrättsliga organ och som är undantagna från skatteplikt i enlighet med artiklarna 132 … som verksamheter som dessa organ bedriver i egenskap av offentliga myndigheter.”

8 Artikel 1.9 i direktiv 2004/18 innehåller följande definitioner:

”*upphandlande myndigheter*: statliga, regionala eller lokala myndigheter och offentligrättsliga organ samt sammanslutningar av en eller flera sådana myndigheter eller ett eller flera sådana organ.”

Med offentligrättsliga organ avses alla organ

a) som särskilt har inrättats för att tillgodose behov i det allmännas intresse, förutsatt att behovet inte har industriell eller kommersiell karaktär,

b) som är juridiska personer, och

c) vars verksamhet till största delen finansieras av statliga, regionala eller lokala myndigheter, eller av andra offentligrättsliga organ, eller vars verksamhet står under kontroll av sådana organ, eller i vars förvaltningsorgan, styrelseorgan eller kontrollorgan mer än hälften av ledamöterna utses av statliga, regionala eller lokala myndigheter, eller av andra offentligrättsliga organ.

Icke uttömmande förteckningar över sådana offentligrättsliga organ och kategorier av organ som uppfyller villkoren i andra stycket a, b och c finns i bilaga III. …”

Portugisisk rätt

Mervärdesskattelagstiftningen

9 I artikel 2.2 i mervärdesskattelagen (Código do IVA) föreskrivs att staten och övriga offentligrättsliga juridiska personer inte är skattskyldiga vad avser mervärdesskatt när de utför transaktioner som innefattar utövande av offentliga maktbefogenheter, även om de erhåller avgifter eller någon annan form av motprestation för transaktionerna, under förutsättning att deras befrielse från skattskyldighet inte ger upphov till en snedvridning av konkurrensen.

10 I artikel 2.3 i mervärdesskattelagen föreskrivs att staten och övriga offentligrättsliga juridiska personer under alla omständigheter ska vara skattskyldiga för mervärdesskatt när de bedriver vissa verksamheter och för de skattepliktiga transaktioner som följer av dessa, förutom när det visats att verksamheterna bedrivs i försumbart liten skala.

Tillämpliga bestämmelser för Saudaçor

11 Saudaçor bildades genom regionen Azorernas regionala lagstiftningsdekret nr 41/2003/A av den 17 oktober 2003 om omvandling av institutet med ansvar för den ekonomiska förvaltningen av regionen Azorernas hälso- och sjukvård till ett aktiebolag med uteslutande offentligt kapital med namnet SAUDAÇOR — Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores, S.A., och ändring av regionala lagstiftningsdekret nr 28/99/A av den 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, S. A., e altera o Decreto Legislativo Regional n.° 28/99/A, de 31 de Julho) (*Diário da República* I, serie A, nr 257, av den 6 november 2003, s. 7430). Bolaget ägs till 100 procent av regionen Azorerna.

12 Saudaçors uppdrag är enligt artikel 2.1 i nämnda regionala lagstiftningsdekret nr 41/2003/A att tillhandahålla tjänster av allmänt ekonomiskt intresse på hälso- och sjukvårdsområdet. Uppdraget består i att planera och förvalta regionens hälso- och sjukvårdssystem, informations- och infrastruktursystem och tekniska installationer samt att utföra byggnads-, restaurerings- och renoveringsarbeten och ombyggnationer av vårdavdelningar och vårdenheter, bland annat i områden som berörs av naturkatastrofer och i områden som anses vara riskområden.

13 Artikel 3 i regionala lagstiftningsdekretet nr 41/2003/A har följande lydelse:

”I Saudaçors uppdrag att tillhandahålla tjänster av allmänt ekonomiskt intresse ingår följande:

a) Genomföra centraliserade inköp inom den regionala hälso- och sjukvårdssektorn.

b) Tillhandahålla varor och tjänster till enheter som ingår i det regionala hälso- och sjukvårdssystemet.

c) Fördela anslag till vårdenheter i enlighet med de mål för vårdinsatserna som varje enhet har åtagit sig att verka för i de avtal som de undertecknat.

d) Fastställa bestämmelser och vägledande principer för enheternas budgetförvaltning samt övervaka dess genomförande.

e) Utvärdera ekonomi- och budgetförvaltningen för de institutioner och enheter som ingår i det regionala hälso- och sjukvårdssystemet eller som finansieras av det regionala hälso- och sjukvårdssystemet och utarbeta periodiska rapporter om dess finansiella ställning och förvaltningen av de personella och materiella resurserna.

f) Främja utvecklingen av informationssystem för de institutioner som är underställda det regionala hälso- och sjukvårdssystemet.

g) Utföra sådana arbeten för det regionala hälso- och sjukvårdssystemet som är lämpliga med hänsyn till allmänintresset.

h) Tillhandahålla stöd till det regionala hälso- och sjukvårdssystemet enheter och inrättningar på de områden där det visar sig nödvändigt.”

14 I artikel 4.1 i regionala lagstiftningsdekret nr 41/2003/A anges att Saudaçor regleras genom bestämmelserna i lagstiftningsdekretet, bolagsordningen i bilagan, tillämpliga bestämmelser för statliga bolag i lagdekret nr 558/99 av den 17 december 1999 (Decreto-Lei n.° 558/99) (*Diário da República* I,

serie A, nr 292, av den 17 december 1999, s. 9012) och genom privaträtten. Enligt artikel 4.2 i det regionala lagstiftningsdekretet ska Saudaçor i sin verksamhet iaktta bestämmelserna om organisation och funktionssätt för regionen Azorernas regionala hälso- och sjukvård.

15 I artikel 10 i det regionala lagstiftningsdekretet nr 41/2003/A föreskrivs att Saudaçor, för att utföra sina uppgifter, förfogar över samma offentliga maktbefogenheter som regionen Azorerna. Därefter anges några exempel på dessa befogenheter, däribland en exproprieringsrätt.

16 Enligt vad som anges i artikel 7.3 i lagdekret nr 558/99, i ändrad lydelse, ska offentliga företag beskattas, direkt och indirekt, i enlighet med det gemensamma systemet. Vad gäller regionala offentliga företag finns en identisk bestämmelse i artikel 9.2 i regionalt lagstiftningsdekret nr 7/2008/A av den 5 mars 2008 med bestämmelser om offentliga företag i regionen Azorerna (Decreto Legislativo Regional n.º 7/2008/A, Regime do sector público empresarial da Região Autónoma dos Açores) (*Diário da República* I, serie A nr 58, av den 24 mars 2008, s. 1649).

17 Saudaçor bedriver sin verksamhet inom ramen för programavtal som ingåtts med regionen Azorerna, i enlighet med artikel 21.1 i bolagsordningen. I programavtalen fastställs, bland annat, vilka tjänster som Saudaçor ska tillhandahålla på området för planering och förvaltning av den regionala hälso- och sjukvården och vilken ersättning, kallad ”finansieringsbidrag”, som ska betalas av regionen som vederlag för dessa tjänster och som ska täcka Saudaçors driftskostnader.

18 Ett första programavtal ingicks den 23 juli 2004 för perioden 2004–2008. I avtalet föreskrevs en sammanlagd ersättning på 15 905 000 euro, i vilket ingick ett belopp på 3 990 000 euro för år 2007 och ett belopp på 4 050 000 euro för år 2008. I klausul 5 i detta avtal angavs att detta totala belopp kan ändras genom ett gemensamt beslut av de regeringsmedlemmar som har ansvar för finansiella frågor och sjukvårdsfrågor, om beloppet, till följd av ändrade förutsättningar, är uppenbart otillräckligt för att programavtalet ska kunna genomföras. Ett andra programavtal ingicks den 1 januari 2009 för perioden 2009–2012. I det avtalet föreskrevs en årlig ersättning på 8 500 000 euro och en motsvarande ändringsklausul som i det föregående avtalet. Genom ett gemensamt beslut av de regeringsmedlemmar som har ansvar för finansiella frågor och sjukvårdsfrågor sänktes detta belopp till 6 599 147 euro för år 2009.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

19 Skattemyndigheten upprättade den 2 mars 2011 ett förslag till kontrollrapport i vilken föreslogs en efterbeskattning med avseende på mervärdesskatt på sammanlagt 4 750 586,24 euro som Saudaçor skulle erlägga för redovisningsåren 2007–2010.

20 Kontrollrapporten antogs den 6 april 2011, sedan Saudaçor hade beretts tillfälle att yttra sig.

21 I denna rapport anförde skattemyndigheten bland annat följande. Med beaktande av bland annat den rättsliga reglering som gäller för Saudaçor, kunde bolaget inte åberopa bestämmelsen i artikel 2.2 i mervärdesskattelagen om att offentligrättsliga organ inte omfattas av mervärdesskatt. Den bestämmelsen syftar till att införliva artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet med nationell lagstiftning. Den bestämmelsen har motsvarande innehåll som artikel 13.1 första stycket i direktiv 2006/112.

22 Enligt skattemyndigheten avsåg de tjänster på området för planering och förvaltning av den regionala hälso- och sjukvården som Saudaçor tillhandahöll inom ramen för programavtalen verksamhetsområden i den privata sektorn. Det betyder att konkurrensen skulle kunna snedvridas om bolaget inte behandlades som en beskattningsbar person vad avser mervärdesskatt. Så skulle exempelvis vara fallet vid genomförande, förvaltning och drift av IT-systemet för regionens hälso- och sjukvård. Det rör sig i realiteten om en verksamhet av ekonomisk natur, varför de ersättningar som

fastställs i programavtalen och som utbetalas som vederlag för dessa tjänster av de regionala myndigheterna omfattas av mervärdesskatt. För övrigt medgav Saudaçor att bolaget var en beskattningsbar person vad avser mervärdesskatt i och med att bolaget gjorde anspråk på att dra av sammanlagt 2 300 273, 17 euro i mervärdesskatt på inköp av varor och tjänster.

23 Saudaçor överklagade besluten att påföra mervärdesskatt och dröjsmålsränta avseende räkenskapsåren 2007–2010, genom vilka bolaget avkrävdes sammanlagt 5 157 249,72 euro, till Tribunal Administrativo e Fiscal de Ponta Delgada (domstol i Ponta Delgada som prövar förvaltnings- och skattemål).

24 Tribunal Administrativo e Fiscal (domstol i Ponta Delgada som prövar förvaltnings- och skattemål) avslog överklagandet och anförde, bland annat, följande i domskälen. Vid tolkningen av bestämmelsen om undantag från mervärdesskattskyldighet i artikel 13.1 första stycket i direktiv 2006/112 ska hänsyn inte tas till hur begreppet offentligrättsliga organ definieras vad gäller reglerna om offentlig upphandling i artikel 1.9 i direktiv 2004/18. Begreppet i den mening som avses i sistnämnda bestämmelse har nämligen getts en vid tolkning samtidigt som begreppet offentligrättsliga organ i den mening som avses i artikel 13.1 första stycket i direktiv 2006/112 ska tolkas restriktivt vad gäller tillämpningen av regeln om befrielse från skattskyldighet för mervärdesskatt, eftersom detta utgör ett undantag från den allmänna regeln om beskattning av all ekonomisk verksamhet.

25 Enligt Tribunal Administrativo e Fiscal (domstol i Ponta Delgada som prövar förvaltnings- och skattemål) omfattar regeln om befrielse från skattskyldighet för mervärdesskatt inte en sådan enhet som Saudaçor som, även om den inrättades av regionen Azorerna, är ett från regionen fristående aktiebolag som är privaträttsligt reglerat och som utför sitt uppdrag och strävar mot sina mål på ett självständigt sätt.

26 Tribunal Administrativo e Fiscal (domstol i Ponta Delgada som prövar förvaltnings- och skattemål) anförde även följande. De tjänster som Saudaçor tillhandahållit inom ramen för programavtalen utgör en ekonomisk verksamhet, eftersom dessa tjänster tillhandahålls mot ersättning. De belopp som regionen Azorerna utbetalar utgör nämligen vederlaget för tjänster som tillhandahålls av Saudaçor och kan inte anses utgöra överföringar av budgetmedel mellan offentliga enheter.

27 Avgörandet från Tribunal Administrativo e Fiscal (domstol i Ponta Delgada som prövar förvaltnings- och skattemål) överklagades till den hänskjutande domstolen, Supremo Tribunal Administrativo (högsta förvaltningsdomstolen), vilken anser att den centrala frågan i det nationella målet är huruvida en sådan enhet som Saudaçor kan åberopa bestämmelsen i artikel 2.2 i mervärdesskattelagen om att offentligrättsliga organ inte är skattskyldiga med avseende på mervärdesskatt, vilken artikel till sitt innehåll motsvarar innehållet i artikel 13.1 i direktiv 2006/112, och huruvida de belopp som avses i de aktuella besluten att påföra mervärdesskatt utgör överföringar av budgetmedel mellan offentliga enheter.

28 Trots att det är tydligt fastställt i EU-domstolens praxis att det endast är verksamhet som bedrivs av ett offentligrättsligt organ som detta utför i sin egenskap av offentlig myndighet som är undantagen mervärdesskatt, anser den hänskjutande domstolen inte att denna rättspraxis ger tillräcklig vägledning för att avgöra huruvida en sådan enhet som Saudaçor, mot bakgrund av dess rättsliga ställning som aktiebolag bildat genom en omvandling av en statlig enhet, omfattas av begreppet offentligrättsligt organ. Bland annat uppkommer frågan huruvida räckvidden av detta begrepp sammanfaller med räckvidden för begreppet offentligrättsligt organ såsom det definieras i artikel 1.9 i direktiv 2004/18, i samband med definitionen av olika kategorier av ”upphandlande myndigheter”.

29 Mot denna bakgrund beslutade Supremo Tribunal Administrativo (högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Ska begreppet offentligrättsligt organ i den mening som avses i artikel 13.1 första stycket i rådets direktiv 2006/112 tolkas mot bakgrund av begreppet offentligrättsligt organ [såsom detta definieras] i artikel 1.9 i direktiv 2004/18?

2) Ska ett organ som har bildats som ett aktiebolag med uteslutande offentligt kapital, som ägs till 100 procent av regionen Azorerna och som har som verksamhetsföremål att tillhandahålla konsult- och förvaltningstjänster inom det regionala hälso- och sjukvårdssystemet för att främja och rationalisera detta, och som utför tjänsterna i enlighet med programavtal som det ingått med regionen Azorerna och genom delegation har erhållit sådana myndighetsbefogenheter som tillkommer den autonoma regionen inom detta område, vilken det ursprungligen åligger att tillhandahålla offentlig hälso- och sjukvård, anses utgöra ett offentligrättsligt organ som handlar i egenskap av offentlig myndighet, i den mening som avses i artikel 13.1 första stycket i rådets direktiv 2006/112?

3) Kan mot bakgrund av samma direktiv den motprestation som bolaget erhåller och som utgörs av tillhandahållande av de ekonomiska medel som krävs för att genomföra dessa programavtal anses vara en ersättning för de tjänster som bolaget har tillhandahållit, på ett sådant sätt att bolaget ska betraktas som beskattningsbar person med avseende på mervärdesskatt?

4) Om svaret på den frågan är jakande, uppfyller bolaget villkoren för att inte anses som beskattningsbar person enligt artikel 13.1 i rådets direktiv 2006/112?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den tredje frågan

30 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan, som ska prövas först, för att få klarhet i huruvida artikel 9.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas på så sätt att en verksamhet som den i det nationella målet, vilken består i att ett bolag tillhandahåller en region tjänster på området för planering och förvaltning av den regionala hälso- och sjukvården inom ramen för programavtal som ingåtts mellan bolaget och regionen, utgör ekonomisk verksamhet i den mening som avses i denna bestämmelse.

31 Domstolen har redan slagit fast att det framgår av direktivets systematik och syfte, samt av placeringen av artikel 13 i detta direktiv i det gemensamma system för mervärdesskatt som infördes genom sjätte direktivet att i princip all ekonomisk verksamhet är skattepliktig. Som huvudregel och i enlighet med artikel 2 punkt 1 i direktiv 2006/112 ska mervärdesskatt betalas för tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag, inbegripet sådana som tillhandahålls av offentligrättsliga organ. I artiklarna 9 och 13 i direktiv 2006/112 fastställs således ett mycket vitt tillämpningsområde för mervärdesskatt (dom kommissionen/Nederländerna, C-79/09, EU:C:2010:171, punkt 76 och där angiven rättspraxis).

32 För att anse att en transaktion sker mot ersättning krävs endast att det finns ett direkt samband mellan tillhandahållandet av tjänsterna och ett vederlag som faktiskt mottas av den beskattningsbara personen. Ett sådant direkt samband finns om det mellan tjänsteleverantören och mottagaren av tjänsten föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, där den ersättning som tjänsteleverantören tar emot utgör det faktiska motvärdet för den tjänst som tillhandahålls mottagaren (se, bland annat, dom Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

33 Med beaktande av arten av den prövning som ska göras, och såsom domstolen redan har fastställt, ankommer det på den nationella domstolen att klassificera den ifrågavarande verksamheten mot bakgrund av de kriterier som fastställts av domstolen (dom Fazenda Pública, C-446/98, EU:C:2000:691, punkt 23, och beslut Gmina Wrocław, C-72/13, EU:C:2014:197, punkt 18).

34 I förevarande fall ankommer det på den hänskjutande domstolen att kontrollera huruvida det av handlingarna i målet, särskilt de programavtal som ingåtts mellan Saudaçor och regionen Azorerna, framgår att den verksamhet som detta bolag bedriver sker mot ersättning och följaktligen är en ekonomisk verksamhet. Domstolen kan emellertid, utifrån uppgifterna i beslutet om hänskjutande, ge den hänskjutande domstolen sådana uppgifter om unionsrättens tolkning som gör det möjligt för den att avgöra det nationella målet.

35 Det framgår härvidlag av beslutet om hänskjutande att enligt själva ordalydelsen i nämnda avtal är regionen Azorerna skyldig att ”som vederlag” för de tjänster på området för planering och förvaltning av den regionala hälso- och sjukvården inom ramen för programavtalen som bolaget ska tillhandahålla betala bolaget en ersättning kallad finansieringsbidrag, vars storlek preciseras i dessa avtal.

36 De tjänster som Saudaçor tillhandahåller på området för planering och förvaltning av den regionala hälso- och sjukvården tillhandahålls på ett varaktigt och kontinuerligt sätt. Omständigheten att denna ersättning inte fastställs på grundval av individualiserade tjänster, utan på ett schablonmässigt sätt på årsbasis, i syfte att täcka bolagets driftskostnader, kan därmed inte i sig påverka den direkta kopplingen mellan tillhandahållandet av tjänsten och det erhållna vederlaget, vars belopp är bestämt på förhand och enligt fastställda kriterier (se, för ett liknande resonemang, dom Le Rayon d’Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punkterna 36 och 37).

37 Inte heller den omständigheten att de programavtal som ingåtts mellan Saudaçor och regionen Azorerna innehåller vissa klausuler i vilka det föreskrivs att beloppet för ersättningen till Saudaçor kan justeras, om detta belopp till följd av ändrade förutsättningar är uppenbart otillräckligt för att dessa avtal ska kunna genomföras, förefaller kunna föranleda tvivel angående att en sådan direkt koppling existerar.

38 Eftersom dessa klausuler syftar till att på förhand bestämma nivån på denna ersättning enligt fastställda kriterier, vilka säkerställer att denna nivå är tillräcklig för att täcka Saudaçors driftskostnader, kan det anses att ändamålet med dessa klausuler är att anpassa beloppet för det schabloniserade vederlag för de tjänster som detta bolag tillhandahåller på ett kontinuerligt och varaktigt sätt. Vidare gäller att även om det framgår av beslutet om hänskjutande att den ersättning som ursprungligen fastställts för år 2009 sattes ned av regionen Azorerna, har den portugisiska regeringen vid förhandlingen förklarat, utan att motsägas av Saudaçor, att syftet med denna sänkning endast var att rätta till ett uppenbart räknefel.

39 Omständigheten att Saudaçors verksamhet, enligt vad bolaget självt hävdar, syftar till att uppfylla en konstitutionell skyldighet vilken enligt den portugisiska konstitutionen uteslutande och direkt ankommer på staten – närmare bestämt skyldigheten att genomföra en nationell hälsovårdstjänst som är universell och potentiellt kostnadsfri, vilken ska finansieras genom allmänna medel – förefaller inte heller kunna föranleda tvivel angående existensen av en direkt koppling mellan tillhandahållandet av tjänsterna och det vederlag som erhålls.

40 Enligt artikel 9.1 i direktiv 2006/112 avses nämligen med beskattningsbar person den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

41 Syftet att genomföra en nationell hälsovårdstjänst som är universell och potentiellt kostnadsfri, vilken ska finansieras genom allmänna medel, beaktas förvisso inom ramen för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, i den mån det i artikel 132.1 föreskrivs att viss sjukvårdande behandling, som bland

annat utförs av offentligrättsliga organ, är undantagna från skatteplikt. Det är emellertid utrett att den planering och förvaltning av den regionala hälso- och sjukvården som är aktuell i det nationella målet inte omfattas av något av dessa undantag.

42 Mot denna bakgrund ska den tredje frågan besvaras enligt följande. Artikel 9.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas på så sätt att en verksamhet som den i det nationella målet, vilken består i att ett bolag tillhandahåller en region tjänster på området för planering och förvaltning av den regionala hälso- och sjukvården inom ramen för programavtal som ingåtts mellan bolaget och regionen, utgör ekonomisk verksamhet i den mening som avses i denna bestämmelse.

Den första, andra och fjärde frågan

43 Den hänskjutande domstolen har ställt den första, den andra och den fjärde frågan, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 13.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas på så sätt att en verksamhet som den i det nationella målet, vilken består i att ett bolag tillhandahåller en region tjänster på området för planering och förvaltning av den regionala hälso- och sjukvården inom ramen för programavtal som ingåtts mellan bolaget och regionen, omfattas av regeln om undantag från mervärdesskatt i denna bestämmelse, för det fall en sådan verksamhet utgör en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 i direktiv 2006/112.

44 I detta sammanhang vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida, såsom Saudaçor har hävdat, begreppet ”övriga offentligrättsliga organ” i den mening som avses i artikel 13.1 i direktiv 2006/122 ska tolkas i enlighet med definitionen av begreppet ”offentligrättsliga organ” i artikel 1.9 i direktiv 2004/18.

45 En sådan tolkning av artikel 13.1 i direktiv 2006/112 kan inte godtas.

46 I artikel 1.9 i direktiv 2004/18 ges begreppet offentligrättsliga organ, och följaktligen även begreppet upphandlade myndigheter, en vid definition. Syftet med detta är att ge direktivet ett tillräckligt utsträckt tillämpningsområde för att säkerställa att bestämmelserna om bland annat öppenhet och likabehandling vid offentlig upphandling tillämpas på ett antal statliga enheter som inte ingår i den offentliga förvaltningen, men som likväl kontrolleras av staten, bland annat genom deras finansiering eller förvaltning.

47 Begreppet övriga offentligrättsliga organ i den mening som avses i artikel 13.1 i direktiv 2006/122 ingår dock i ett helt annat sammanhang.

48 Detta begrepp syftar nämligen inte till att definiera tillämpningsområdet för mervärdesskatten. Istället innebär begreppet ett undantag från den allmänna regel som ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, nämligen att tillämpningsområdet för denna skatt definieras mycket vitt, som att det omfattar alla tillhandahållanden av tjänster mot vederlag, inbegripet dem som tillhandahålls av offentligrättsliga organ (se, för ett liknande resonemang, dom kommissionen/Nederländerna, C-79/09, EU:C:2010:171, punkterna 76 och 77).

49 Eftersom artikel 13.1 i direktiv 2006/112 är ett undantag från huvudregeln om skattskyldighet för all ekonomisk verksamhet, ska denna bestämmelse tolkas restriktivt (se, bland annat, dom Isle of Wight Council m.fl., C-288/07, EU:C:2008:505, punkt 60, och beslut Gmina Wrocław, C-72/13, EU:C:2014:197, punkt 19).

50 Eftersom ordalydelsen i artikel 13.1 i direktiv 2006/112 inte innehåller några indikationer angående innebörden av begreppet ska systematiken i och syftet med detta direktiv beaktas, liksom placeringen av artikel 13.1 i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom direktivet (se, analogt, dom Isle of Wight Council m.fl., C-288/07, EU:C:2008:505, punkt 25).

51 Enligt domstolens fasta praxis framgår det av en analys av artikel 13.1 i direktiv 2006/112 mot bakgrund av detta direktivs ändamål att två villkor måste uppfyllas samtidigt för att regeln att offentligrättsliga organ inte ska anses vara beskattningsbara personer ska vara tillämplig, nämligen att verksamheten ska bedrivas av ett offentligrättsligt organ och att detta organ ska bedriva verksamheten i sin egenskap av offentlig myndighet (se, för ett liknande resonemang, beslut Mihal, C-456/07, EU:C:2008:293, punkt 16 och där angiven rättspraxis, och dom kommissionen/Nederländerna, C-79/09, EU:C:2010:171, punkt 79).

52 Vidare följer det, enligt lika fast praxis från domstolen, såväl av kravet på en enhetlig tillämpning av unionsrätten som av likhetsprincipen, att ordalydelsen i en unionsbestämmelse som inte innehåller någon uttrycklig hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar för fastställandet av bestämmelsens innebörd och tillämpningsområde, i regel ska ges en självständig och enhetlig tolkning inom hela Europeiska unionen, med beaktande av det sammanhang i vilket bestämmelsen förekommer och det mål som eftersträvas med den aktuella lagstiftningen (se, bland annat, dom Fish Legal och Shirley, EU:C:2013:853, punkt 42).

53 Det kan konstateras att artikel 13.1 i direktiv 2006/112 inte innehåller någon hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar.

54 Av detta följer att begreppen i denna bestämmelse, inbegripet ”övriga offentligrättsliga organ”, ska ges en självständig och enhetlig tolkning inom hela Europeiska unionen.

55 Eftersom artikel 13.1 i direktiv 2006/112 i egenskap av undantag ska tolkas restriktivt, såsom domstolen har erinrat om i punkt 49 i förevarande dom, gäller vidare att den uppräkning som återfinns i denna bestämmelse ska anses vara uttömmande, och att begreppet övriga offentligrättsliga organ utgör en restkategori av andra offentligrättsliga organ än de som uttryckligen nämns i denna bestämmelse.

56 Vad specifikt gäller det första av de två villkor som ställs upp i artikel 13.1 i direktiv 2006/112, det vill säga egenskapen av ett offentligrättsligt organ, har domstolen redan slagit fast att en person som självständigt bedriver verksamhet som innefattar utövande av offentliga maktbefogenheter inte kan anses vara ett offentligrättsligt organ i den mening som avses i denna bestämmelse när denna person inte ingår i den offentliga förvaltningsorganisationen (se, för ett liknande resonemang, beslut Mihal, C-456/07, EU:C:2008:293, punkt 18 och där angiven rättspraxis).

57 Domstolen har även förtydligat att egenskapen av ”offentligrättsligt organ” inte kan följa endast på grund av den aktuella verksamheten består i utövande av offentliga maktbefogenheter (se, för ett liknande resonemang, bland annat beslut Mihal, C-456/07, EU:C:2008:293, punkt 17 och där angiven rättspraxis).

58 Även om den omständigheten att det aktuella organet i enlighet med den tillämpliga nationella lagstiftningen förfogar över offentliga maktbefogenheter inte är avgörande vid nämnda kvalificering, utgör den emellertid, eftersom det är en egenskap som alla myndigheter har, en indikation av stor betydelse för att fastställa att detta organ ska anses utgöra ett offentligrättsligt organ.

59 I artikel 10 i det regionala lagstiftningsdekretet nr 41/2003/A föreskrivs att Saudaçor, för att utföra sina uppgifter, förfogar över samma offentliga maktbefogenheter som regionen Azorerna, och därefter anges några exempel på dessa befogenheter, däribland en exproprieringsrätt.

60 Mot bakgrund av den praxis från domstolen som redovisats i punkt 56 i förevarande dom och med beaktande av den tillämpliga nationella lagstiftningen, förefaller det, med reservation för den hänskjutande domstolens kontroll, inte kunna uteslutas att Saudaçor ska anses ingå i regionen Azorernas offentliga förvaltningsorganisation.

61 Härvidlag framgår av handlingarna i målet att Saudaçor har bildats av staten som ett aktiebolag efter en omvandling genom decentralisering av ett existerande statligt organs funktioner och att det därför i vissa hänseenden liknar en privaträttslig juridisk person och förfogar över en viss självständighet gentemot staten vad gäller dess funktion och löpande förvaltning.

62 Emellertid förefaller vissa av Saudaçors egenskaper tala för att bolaget ska anses utgöra ett offentligrättsligt organ i den mening som avses i artikel 13.1 i rådets direktiv 2006/112, men även detta är en fråga som det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva.

63 Saudaçors faktiska oberoende förefaller nämligen vara begränsat på grund av att dess kapital, vilket enskilda inte kan förvärva andelar i, till 100 procent innehas av regionen Azorerna. Denna region är vidare bolagets enda ”kund”, med undantag för tjänster som tillhandahålls tredje män inom ramen för så kallade accessoriska verksamheter, vilka det har utretts är av marginell betydelse. Dessa omständigheter tyder på att regionen Azorerna kan utöva ett avgörande inflytande över Saudaçors verksamhet.

64 Detta bekräftas även av att bolaget ska utföra sina uppgifter i enlighet med riktlinjer som slås fast av regionen Azorerna, enligt klausul 3 a i det första programavtalet och klausul 3.1 a i det andra programavtalet som ingåtts mellan Saudaçor och regionen Azorerna samt att bolaget står under regionen Azorernas kontroll, enligt klausul 3 h i det första avtalet och klausul 3.1 g i det andra avtalet.

65 Vidare anges det i artikel 4.1 i regionala lagstiftningsdekret nr 41/2003/A att Saudaçor regleras genom bestämmelserna i lagstiftningsdekretet, bolagsordningen i bilagan, tillämpliga bestämmelser för statliga bolag i lagdekret nr 558/99 och genom privaträtten. Privaträttens tillämplighet förefaller således vara av sekundär betydelse jämfört med bestämmelserna som reglerar Saudaçor i dess egenskap av offentligt företag.

66 Villkoren för tillhandahållandet av tjänster på området för planering och förvaltning av den regionala hälso- och sjukvården ska fastställas i programavtal, bland annat vad gäller ersättningen för dessa tjänster, vilket skulle kunna tyda på att Saudaçor agerar på den aktuella marknaden i konkurrens med andra privata aktörer. Icke desto mindre utförs i regionen Azorerna dessa tjänster uteslutande av Saudaçor i enlighet med det uppdrag som anges i artikel 2.1 i lagstiftningsdekret nr 41/2003/A, och de anförtros inte privata aktörer, till exempel genom ett anbudsförfarande.

67 Vidare förefaller det finnas en organisatorisk koppling mellan Saudaçor och regionen Azorerna, om inte annat så på grund av att bolaget har inrättats genom en lagstiftningsakt som antagits av lagstiftaren i denna region i syfte att tillhandahålla denna region ”tjänster av allmänt ekonomiskt intresse på hälso- och sjukvårdsområdet”, såsom framgår av artikel 2.1 i det regionala lagstiftningsdekret nr 41/2003/A.

68 Med reservation för den hänskjutande domstolens kontroll av dessa omständigheter, kan det således inte uteslutas att nämnda domstol vid en helhetsbedömning som beaktar de bestämmelser i nationell lagstiftning som är tillämpliga på Saudaçor, finner att bolaget kan anses utgöra ett offentligrättsligt organ i den mening som avses i artikel 13.1 i direktiv 2006/112.

69 För att regeln om skattebefrielse i nämnda bestämmelse ska vara tillämplig krävs dock, såsom domstolen har erinrat om i punkt 51 i förevarande dom, att även det andra villkoret i denna bestämmelse är uppfyllt, det vill säga att endast verksamhet som ett offentligrättsligt organ bedriver i sin egenskap av offentlig myndighet är befriad från mervärdesskatt.

70 Enligt domstolens fasta praxis är verksamheter som offentligrättsliga organ bedriver i egenskap av myndigheter sådana verksamheter som dessa organ utför inom ramen för den särskilda rättsliga reglering som gäller för dem, dock med undantag för verksamheter som de bedriver under samma rättsliga förutsättningar som privata ekonomiska aktörer. Domstolen har även klargjort att föremålet

för eller syftet med denna verksamhet härvidlag saknar betydelse och att den omständigheten att utövandet av den verksamhet som är aktuell i det nationella målet innefattar utövande av offentliga maktbefogenheter gör det möjligt att slå fast att denna verksamhet är underkastad en offentligrättslig reglering (se, för ett liknande resonemang, bland annat, dom Fazenda Pública, C-446/98, EU:C:2000:691, punkterna 17, 19 och 22).

71 I detta sammanhang har domstolen angett att den befrielse som föreskrivs i artikel 13.1 första stycket i direktiv 2006/112 i huvudsak avser verksamhet som offentligrättsliga organ bedriver i egenskap av offentliga myndigheter och som, även om den är av ekonomisk art, är nära förbunden med utövandet av offentliga maktbefogenheter (dom Isle of Wight Council m.fl., C-288/07, EU:C:2008:505, punkt 31).

72 Detta andra villkor som ställs upp i artikel 13.1 första stycket i direktiv 2006/112 skulle inte vara uppfyllt om, såsom den portugisiska regeringen har hävdat och med reservation för den hänskjutande domstolens kontroll, de offentliga maktbefogenheter som Saudaçor har i enlighet med artikel 10 i det regionala lagstiftningsdekretet nr 41/2003/A inte utgjorde ett instrument som bolaget kunde använda för att bedriva den verksamhet som är aktuell i det nationella målet, det vill säga de tjänster på området för planering och förvaltning av den regionala hälso- och sjukvården vilkas mervärdesskatteplikt är omstridd, eftersom de används för att bedriva annan verksamhet.

73 Vidare gäller att även om det antas att slutsatsen måste dras att Saudaçor är ett offentligrättsligt organ och att bolaget bedriver den verksamhet som är aktuell i det nationella målet i egenskap av offentlig myndighet, följer det av artikel 13.1 andra stycket i direktiv 2006/112 att en sådan enhet som Saudaçor ändå inte skulle vara undantagen från mervärdesskatt om det skulle leda till en betydande snedvridning av konkurrensen ifall bolaget behandlades som en icke beskattningsbar person.

74 Domstolen har härvidlag angett att den konkurrenssnedvridning av viss betydelse som befrielsen från skattskyldighet för offentligrättsliga organ som agerar i egenskap av offentliga myndigheter skulle leda till ska bedömas utifrån den aktuella verksamheten som sådan, och denna bedömning ska inte avse någon särskild marknad. Denna bedömning ska inte endast omfatta faktisk konkurrens, utan även potentiell konkurrens, såvitt möjligheten för en privat aktör att träda in på den ifrågavarande marknaden är verklig och inte endast hypotetisk (dom kommissionen/Nederländerna, C-79/09, EU:C:2010:171, punkt 91).

75 Mot denna bakgrund ska den första, den andra och den fjärde frågan besvaras enligt följande. Artikel 13.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas på så sätt att en verksamhet som den i det nationella målet, vilken består i att ett bolag tillhandahåller en region tjänster på området för planering och förvaltning av den regionala hälso- och sjukvården inom ramen för programavtal som ingåtts mellan bolaget och regionen, omfattas av regeln om undantag från mervärdesskatt i denna bestämmelse, för det fall en sådan verksamhet utgör en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 i direktiv 2006/112, om, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera, det kan anses att detta bolag utgör ett offentligrättsligt organ och att det bedriver denna verksamhet i egenskap av offentlig myndighet, i den mån den hänskjutande domstolen finner att det inte skulle leda till en betydande snedvridning av konkurrensen ifall denna verksamhet undantogs från skatteplikt.

I detta sammanhang ska begreppet övriga offentligrättsliga organ i den mening som avses i artikel 13.1 i direktiv 2006/122 inte tolkas i enlighet med definitionen av begreppet offentligrättsliga organ i artikel 1.9 i direktiv 2004/18.

Rättegångskostnader

76 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

1) **Artikel 9.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas på så sätt att en verksamhet som den i det nationella målet, vilken består i att ett bolag tillhandahåller en region tjänster på området för planering och förvaltning av den regionala hälso- och sjukvården inom ramen för programavtal som ingåtts mellan bolaget och regionen, utgör ekonomisk verksamhet i den mening som avses i denna bestämmelse.**

2) **Artikel 13.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas på så sätt att en sådan verksamhet som den i det nationella målet, vilken består i att ett bolag tillhandahåller en region tjänster på området för planering och förvaltning av den regionala hälso- och sjukvården inom ramen för programavtal som ingåtts mellan bolaget och regionen, omfattas av regeln om undantag från mervärdesskatt i denna bestämmelse, för det fall att en sådan verksamhet utgör en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 i direktiv 2006/112, om, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera, det kan anses att detta bolag utgör ett offentligrättsligt organ och att det bedriver denna verksamhet i egenskap av offentlig myndighet, i den mån den hänskjutande domstolen finner att det inte skulle leda till en betydande snedvridning av konkurrensen ifall denna verksamhet undantogs från skatteplikt.**

3) **I detta sammanhang ska begreppet övriga offentligrättsliga organ i den mening som avses i artikel 13.1 i direktiv 2006/122 inte tolkas i enlighet med definitionen av begreppet offentligrättsliga organ i artikel 1.9 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/18/EG av den 31 mars 2004 om samordning av förfarandena vid offentlig upphandling av byggentreprenader, varor och tjänster**.

Underskrifter