

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

NIILO JÄÄSKINEN

föredraget den 25 juni 2015(1)

Mål C-174/14

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

Fazenda Pública

(begäran om förhandsavgörande från Supremo Tribunal Administrativo (Portugal))

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 13.1 – Ej beskattningsbar person – Begreppet ’övriga offentligrättsliga organ’ – Autonoma regionen Azorerna – Enhet som inrättats av regionen i form av ett av regionen helägt aktiebolag med uppgift att till regionen tillhandahålla tjänster av allmänt ekonomiskt intresse avseende förvaltningen av regionens hälso- och sjukvårdssystem – Fastställelse av villkoren för dessa tjänster, däribland ersättningen, i programavtal mellan enheten och regionen”

I – Inledning

1. Förevarande mål rör tolkningen av artikel 13.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt(2) och särskilt tolkningen av begreppet ”övriga offentligrättsliga organ”. I artikeln föreskrivs att vissa transaktioner som utförs av offentligrättsliga organ är undantagna från mervärdesskatt.
2. Klaganden i det nationella målet, Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos de Saúde dos Açores SA (nedan kallat Saudaçor), är ett aktiebolag med uteslutande offentligt kapital som ägs till 100 procent av den autonoma regionen Azorerna (nedan kallad regionen Azorerna). De särskilda bestämmelser som är tillämpliga på bolaget och som är såväl av offentligrättslig som av privaträttslig karaktär fick Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) att tvivla på huruvida det ska klassificeras som offentligrättsligt organ, i den mening som avses i nämnda artikel 13.1 i direktiv 2006/112.
3. Domstolens praxis beträffande denna bestämmelse (tidigare artikel 4.5 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund(3)) är riklig, men avser huvudsakligen det andra kumulativa kriteriet i artikeln, särskilt villkoret avseende verksamhet som bedrivs och transaktioner som utförs av offentligrättsliga organ ”i sin egenskap av offentliga myndigheter”. Däremot har begreppet ”övriga offentligrättsliga organ” som sådant inte prövats lika ofta.

II – Tillämpliga bestämmelser

A – Unionsrätt

1. Direktiv 2004/18

4. Artikel 1.9 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/18/EG av den 31 mars 2004 om samordning av förfarandena vid offentlig upphandling av varor, tjänster och byggentreprenader har följande lydelse:(4)

"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. ..."

2. Direktiv 2006/112

5. Genom direktiv 2006/112 upphävdes och ersattes, med verkan från den 1 januari 2007, den gällande gemenskapslagstiftningen om mervärdesskatt, däribland sjätte direktivet.(5)

6. I artikel 2.1 c i direktiv 2006/112/EG föreskrivs 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.

7. Artikel 9.1 i direktivet har följande lydelse:

"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.”

8. I artikel 13.1 i direktivet föreskrivs följande:

”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.”

B – *Portugisisk rätt*

1. Bestämmelser om mervärdesskatt

9. Enligt artikel 2.2 i den portugisiska mervärdesskattelagen är staten och övriga offentligrättsliga juridiska personer inte beskattningsbara med avseende på mervärdesskatt när de utför transaktioner inom ramen för sin myndighetsutövning, inte ens om de uppbär arvoden eller någon annan form av motprestation, under förutsättning att det inte skulle leda till snedvridning av konkurrensen ifall de behandlades som icke beskattningsbara personer.

10. I artikel 2.3 i samma lag föreskrivs att staten och övriga offentligrättsliga juridiska personer i vart fall är beskattningsbara med avseende på mervärdesskatt när de bedriver vissa verksamheter och för de skattepliktiga transaktioner som följer av dessa, utom när det framgår att verksamheterna bedrivs i försumbart liten skala.

2. Tillämpliga bestämmelser för Sudaçor

11. Sudaçor bildades genom regionen Azorernas regionala lagstiftningsdekret nr 41/2003/A av den 17 oktober 2003(6) som ett aktiebolag med uteslutande offentligt kapital som ägs till 100 procent av regionen Azorerna. Sudaçor bildades i syfte att omvandla Instituto de Gestão Financeira da Saúde da Região Autónoma dos Açores (förvaltningsinstitut för regionen Azorernas hälso- och sjukvårdsbudget) till ett aktiebolag.

12. Sudaçors uppdrag är enligt artikel 2.1 i nämnda lagstiftningsdekret nr 41/2003/A att tillhandahålla tjänster av allmänt ekonomiskt intresse på hälso- och sjukvårdsområdet. Föremålet för detta uppdrag är 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 riskområden.

13. Artikel 3 i samma regionala lagstiftningsdekret har följande lydelse:

”I Sudaçors 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 [nedan kallat RHS].
- 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 RHS eller som finansieras av RHS 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 RHS.
- g) Utföra sådana arbeten för RHS som är lämpliga med hänsyn till allmänintresset.
- h) Tillhandahålla stöd till RHS:s enheter och inrättningar på de områden där det visar sig nödvändigt.”

14. I artikel 4.1 i det regionala lagstiftningsdekretet anges att Saudaçor regleras ”genom bestämmelserna i förevarande lagstiftningsdekret, bolagsordningen i bilagan, tillämpliga bestämmelser för statliga bolag i lagdekret nr 558/99 av den 17 december 1999[(7)] och genom privaträtten”. Enligt artikel 4.2 ska Saudaçor i sin verksamhet iakttä bestämmelserna om organisation och funktionssätt för regionen Azorernas regionala hälso- och sjukvårdstjänst.

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

16. I artikel 4.1 i det regionala lagstiftningsdekretet, som avser bildandet av Saudaçor, anges att denna enhet omfattas av bestämmelserna om statliga bolag i lagdekret nr 558/99. Med offentliga bolag avses, enligt artikel 3 i nämnda lagdekret,(8) bolag som bildats i enlighet med handelslagen, i vilka staten eller andra offentliga statliga organ, vart och ett eller tillsammans, direkt eller indirekt, utövar ett dominerande inflytande, liksom sådana bolag som avses i kapitel III i regleringen, kallade offentliga affärsenheter.

17. Enligt vad som anges i artikel 7 i lagdekret nr 558/99, utan att det påverkar tillämpningen av lagstiftningens bestämmelser om regionala, mellankommunala och kommunala offentliga bolag,(9) ska offentliga bolag regleras privaträttsligt, med undantag av vad som föreskrivs i nämnda lagdekret och i besluten om antagande av bolagsordningarna för nämnda bolag. De offentliga bolagen ska beskattas, direkt och indirekt, i enlighet med det gemensamma systemet.(10)

18. Saudaçor bedriver sin verksamhet inom ramen för programavtal som ingåtts med regionen Azorerna, i enlighet med artikel 20.1 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 ”medfinansiering”, som ska betalas av regionen ”som motprestation för de tjänster som är föremål för avtalet” och ”anses tillräcklig för att täcka Saudaçors driftskostnader”.

19. Ett första programavtal ingicks den 23 juli 2004 för perioden 2004–2008. I avtalet föreskrevs en sammanlagd ersättning på 15 905 000 euro, motsvarande ett belopp på 3 990 000 euro för 2007 och ett belopp på 4 050 000 euro för 2008. Ett andra programavtal ingicks, med

verkan från och med den 1 januari 2009,(11) för perioden 2009–2012. I det avtalet föreskrevs en årlig ersättning på 8 500 000 euro, ett belopp som genom gemensamt beslut av den 8 mars 2010(12) reducerades till 6 599 147 euro för 2009. I klausul 5 i de båda programavtalen anges att detta belopp får ses över om det, till följd av ändrade förutsättningar, är uppenbart otillräckligt för att programavtalet ska kunna genomföras.

20. Saudaçors avtalsförpliktelser följer av klausul 3 i programavtalen och i bilaga III anges vilka tjänster av allmänt intresse som Saudaçor ska tillhandahålla. Tjänsterna av allmänt intresse omfattar tre kategorier, bland annat stöd till planeringen av den regionala hälso- och sjukvården, uppföljning och finansiering av den regionala hälso- och sjukvården samt genomförande, förvaltning och drift av systemet för informations- och IT-stöd till regionen Azorernas hälso- och sjukvård.

III – Tvisten i det nationella målet, tolkningsfrågorna och förfarandet vid domstolen

21. Den portugisiska 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 verksamheten under åren 2007–2010.

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

23. I kontrollrapporten, som citeras i beslutet om hänskjutande, angavs att Saudaçor, under de aktuella räkenskapsåren, hade bokfört den motprestation som bolaget erhöll från regionen Azorerna såsom subventioner undantagna från mervärdesskatt. Under förfarandet upphörde Saudaçor emellertid med att beteckna ersättningen som subvention och gjorde anspråk på att betraktas som en "offentligrättslig juridisk person" i den mening som avses i artikel 2.2 i mervärdesskattelagen, en bestämmelse som antogs för att införliva artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet, som till sitt innehåll motsvarade artikel 13.1 första stycket i direktiv 2006/112.

24. I nämnda kontrollrapport fann skattemyndigheten bland annat att Saudaçor, med hänsyn till de bestämmelser som gäller för bolaget omfattades av det vanliga systemet för mervärdesskatt och inte kunde åberopa regeln i artikel 2.2 i mervärdesskattelagen om att offentligrättsliga organ inte är beskattningsbara med avseende på mervärdesskatt. För övrigt medgav Saudaçor sin beskattningsbarhet avseende 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, dock utan att betala mervärdesskatt på de belopp som erhöles från regionen Azorerna.

25. Skattemyndigheten hänvisade till bindande besked nr 1271 av den 21 mars 2006,(13) i vilket det angavs att undantaget från tillämpningsområdet för mervärdesskatt enligt artikel 2.2 i mervärdesskattelagen, under de föreskrivna villkoren, är begränsat till staten och offentligrättsliga juridiska personer. Andra enheter kan inte omfattas av undantaget, även om det rör sig om offentliga bolag i den mening som avses i bestämmelserna för sektorn för statliga bolag såsom i detta fall, då det rör sig om ett aktiebolag med uteslutande offentligt kapital, inte ens om bolaget genom delegation har fått befogenhet att utföra vissa transaktioner som utgör myndighetsutövning som inte orsakar någon snedvridning av konkurrensen.

26. Skattemyndigheten anförde dessutom att de tjänster som Saudaçor tillhandahåller inom ramen för programavtalen när det gäller planering och förvaltning av den regionala hälso- och sjukvården rör verksamhetsområden i den privata sektorn. Det betyder att konkurrensen skulle kunna snedvridas om bolaget inte var beskattningsbart. Så skulle exempelvis vara fallet vid genomförande, förvaltning och drift av IT-systemet för regionens hälso- och sjukvård.

27. Saudaço delgavs därefter handlingarna avseende skatteuppbörd. Den 27 juli 2011 kallades Saudaço att inställa sig inom ramen för förfarandet om mervärdesskatteuppbörd och dröjsmålsränta.
28. Saudaço överklagade vid Tribunal Administrativo e Fiscal de Ponta Delgada handlingarna angående uppbörd av mervärdesskatt och dröjsmålsränta avseende räkenskapsåren 2007–2010, för vilka bolaget avkrävdes sammanlagt 5 157 249,72 euro.
29. Nämnda domstol i första instans ogillade överklagandet bland annat av det skälet att bestämmelsen om att offentligrättsliga organ inte är beskattningsbara med avseende på mervärdesskatt, i enlighet med vad som föreskrivs i artikel 13.1 första stycket i direktiv 2006/112, inte avser en sådan enhet som Saudaço 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.
30. Det avgörandet överklagades till den hänskjutande domstolen, vilken anser att den centrala frågan i detta fall är huruvida en sådan enhet som Saudaço kan åberopa bestämmelsen om att offentligrättsliga organ inte är beskattningsbara med avseende på mervärdesskatt i artikel 2.2 i mervärdesskattelagen, vilken artikel till sitt innehåll motsvarar artikel 13.1 i direktiv 2006/112, och huruvida de belopp som avses i de omtvistade handlingarna om uppbörd av mervärdesskatt utgör överföringar av budgetanslag mellan offentliga enheter.
31. 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 är tillräcklig för att avgöra huruvida en sådan enhet som Saudaço, mot bakgrund av dess rättsliga ställning som aktiebolag bildat genom en omvandling av en statlig enhet, omfattas av begreppet offentligrättsligt organ och huruvida räckvidden av detta begrepp, i det sammanhanget, sammanfaller med räckvidden för begreppet offentligrättsligt organ såsom det definieras i artikel 1.9 i direktiv 2004/18, vilket har gjorts gällande av Saudaço.
32. Supremo Tribunal Administrativo, som hyser tvivel om hur artikel 13.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas, beslutade den 12 mars 2014 att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:
- ”1) Kan en nationell domstol tolka begreppet offentligrättsligt organ i den mening som avses i artikel 13.1 första stycket i rådets direktiv [2006/112] med hjälp av begreppet offentligrättsligt organ i artikel 1.9 i Europaparlamentets och rådets direktiv [2004/18]?
- 2) Är ett organ som har bildats som ett aktiebolag med uteslutande offentligt kapital och som ägs till 100 procent av den autonoma regionen Azorerna, 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 den autonoma 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, 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 så att det ska

betraktas som beskattningsbar person med avseende på mervärdesskatt?

4) Om svaret ska vara jakande, uppfyller bolaget villkoren för att inte anses som beskattningsbar person enligt artikel 13.1 i rådets direktiv [2006/112]?"

33. Saudaçor, den portugisiska regeringen, Förenade kungarikets regering och kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden och var även företrädare vid förhandlingen den 19 mars 2015.

IV – **Bedömning**

A – *Inledande synpunkter*

34. Innan jag går in på den egentliga prövningen av tolkningsfrågorna ska jag undersöka i vilken ordning de bör behandlas. Saudaçor har föreslagit att prövningen ska inledas med den tredje frågan, huruvida den motprestation som betalats av regionen Azorerna är en ersättning för de tillhandahållna tjänsterna. Enligt Saudaçor avser frågan verksamhetens beskaffenhet, vilken inte är "ekonomisk" i den mening som avses i artikel 9.1 i direktiv 2006/112.

35. Artiklarna 9 och 13 i direktiv 2006/112 ingår i avdelning III i direktivet, som har rubriken "Beskattningsbara personer". Avdelning III innehåller bestämmelser om beskattningsbara personer i allmänhet och om särskilda fall såsom mervärdesskattegrupper och bestämmelser om offentliga myndigheter.

36. Huvudregeln anges i artikel 9 i direktiv 2006/112 och artikel 13 avser undantagen.(14) Enligt domstolens praxis krävs det, för att artikel 13.1 i direktiv 2006/112 ska kunna tillämpas, att det på förhand har konstaterats att den aktuella verksamheten är av ekonomisk karaktär.(15)

37. Begreppet ekonomisk verksamhet i artikel 9.1 i direktiv 2006/112 är kopplat till artikel 2 i direktivet, eftersom en verksamhet måste bedrivas mot ersättning för att kunna betraktas som ekonomisk. Om den verksamhet som bedrivs av den som tillhandahåller tjänsten endast består i att tillhandahålla tjänster utan någon direkt motprestation finns det inget beskattningsunderlag och de nämnda tjänsterna som tillhandahållits utan ersättning är inte skattepliktiga vad gäller mervärdesskatt. De beskattningsbara personernas ekonomiska verksamhet måste vara en verksamhet som utövas i syfte att erhålla ett motvärde eller som kan ersättas med ett motvärde.(16)

38. Således anser jag att domstolen endast behöver avgöra två rättsliga frågor för att kunna ge ett ändamålsenligt svar till den hänskjutande domstolen.

39. Hur tvisten i det nationella målet ska lösas beror nämligen i första hand på frågan huruvida en sådan enhet som Saudaçor ska betraktas som en beskattningsbar person. Svaret på den frågan beror i sin tur på huruvida dess verksamhet är av ekonomisk art, i den mening som avses i artikel 9.1 i direktiv 2006/112. För att besvara den frågan bör det prövas huruvida den ersättning som regionen Azorerna betalat utgör en motprestation för tjänster som tillhandahållits av Saudaçor.

40. Om Saudaçor ska betraktas som en beskattningsbar person, finns det i andra hand skäl att pröva huruvida bolaget ändå var undantaget mervärdesskatteplikt i enlighet med artikel 13.1 i direktiv 2006/112, i egenskap av ett offentligrättsligt organ som utfört transaktioner i sin egenskap av offentlig myndighet.

41. Således vill jag pröva Supremo Tribunal Administrativo tolkningsfrågor i den ordningen.

42. Den portugisiska regeringen har i övrigt anfört att artikel 13.1 i direktiv 2006/112 inte är relevant för det nationella målet och har gjort gällande att Soudaço, i och med att bolaget enligt egen utsago utfört transaktioner som gjorde det möjligt för bolaget att dra av mervärdesskatt för sina inköp, inte längre kan göra gällande någon rätt till undantag från mervärdesskatt för samma transaktioner. I detta avseende har den portugisiska regeringen hänvisat till domarna Cantor Fitzgerald International(17) och MDDP(18). Jag anser emellertid att omständigheterna i dessa båda domar inte är direkt överförbara på förevarande mål och inte heller är relevanta när det gäller att lösa tvisten i det nationella målet.

43. Jag anser nämligen att begreppet ekonomisk verksamhet, i den mening som avses i artikel 9.1 i direktiv 2006/112, liksom begreppet övriga offentligrättsliga organ i artikel 13.1 första stycket i nämnda direktiv, är begrepp som bygger på objektiva förutsättningar. Oavsett om en person är beskattningsbar med avseende på mervärdesskatt kan personens beteende inte ändra räckvidden eller tillämpningsområdet för dessa artiklar.(19)

B – Huruvida Soudaço bedriver ekonomisk verksamhet och är beskattningsbar med avseende på mervärdesskatt

44. Den hänskjutande domstolens tvivel beträffande arten av Soudaços tjänster, som visar sig i den tredje tolkningsfrågan, är en följd av Soudaços påstående att den ersättning som regionen Azorerna betalade till bolaget var ett budgetanslag avseende intäkter från en offentligrättslig juridisk person till en annan, så att Soudaço skulle kunna tillhandahålla tjänster utan vinstsyfte avseende utförande och förvaltning av den regionala hälso- och sjukvården.

45. De övriga parter som har yttrat sig har däremot anfört att de belopp som regionen Azorerna betalade till Soudaço hade ett direkt samband med de tjänster som Soudaço var skyldigt att tillhandahålla regionen Azorerna.

46. Soudaço har till uppgift att tillhandahålla tjänster av allmänt ekonomiskt intresse på hälso- och sjukvårdsområdet, bland annat planering och förvaltning av regionens hälso- och sjukvårdssystem och dess informationssystem, infrastruktur och tekniska installationer samt utförande av byggnads-, restaurerings- och renoveringsarbeten och ombyggnationer av vårdenheter och vårdinrättningar.(20)

47. Den portugisiska regeringen har angett att målet i den nationella domstolen endast rör de betalningar som avses i klausulerna 2 a och 5.1 samt i bilaga I till programavtalen för perioderna 2004–2008 och 2009–2012 för de tjänster som Soudaço åtagit sig att tillhandahålla regionen Azorerna, i och med att de beslut om uppbörd av mervärdesskatt som bestridits i tvisten i det nationella målet endast avsåg nämnda betalningar.(21) Samma regering har även anfört att de aktuella tjänsterna enbart utgjorde tekniskt stöd och administration, tjänster som ofta betecknas som "back office".

48. Vad gäller beslutet av den 8 mars 2010 att minska medfinansieringen för 2009, har den portugisiska regeringen förklarat att det rörde sig om att korrigera ett betydande fel i programavtalet för åren 2009–2012,(22) och inte om att regionen Azorerna ensidigt fastställde vilken ersättning som skulle betalas till Soudaço, vilket bolag för övrigt har en egen, självständig styrelse och alla förhandlingsbefogenheter och befogenheter att ingå avtal.

49. Först och främst bör det erinras om att begreppet "ekonomisk verksamhet" i artikel 9.1 andra stycket i direktiv 2006/112 innefattar alla verksamheter som bedrivs av producenter, handlare eller tjänsteleverantörer, särskilt utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav. Av rättspraxis följer att en analys av dessa definitioner

visar hur omfattande det tillämpningsområde som täcks av begreppet ekonomisk verksamhet är och att begreppet har en objektiv karaktär, eftersom verksamheten bedöms i sig, oberoende av syfte och resultat. En verksamhet anses således i allmänhet vara ekonomisk när den är fortlöpande och utförs mot vederlag som utgår till den person som utfört transaktionen.(23)

50. För att anse att en transaktion sker mot ersättning är det enligt fast rättspraxis tillräckligt att det finns ett *direkt samband* mellan leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna och ett vederlag som faktiskt mottas av den beskattningsbara personen. Ett tillhandahållande av tjänster är därmed endast beskattningsbart om det mellan leverantören och mottagaren föreligger ett rättsförhållande under vilket ömsesidiga prestationer utväxlas, varvid den betalning som leverantören uppbär utgör det faktiska motvärdet av den tjänst som tillhandahållits mottagaren.(24)

51. Den omständigheten att en aktörs verksamhet består av att med hänsyn till allmänintresset genomföra uppgifter som delegerats och reglerats genom lag, saknar relevans.(25) En utbetalning som en offentlig myndighet gör av hänsyn till allmänintresset kan således utgöra vederlag för tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i direktiv 2006/112. Begreppet tillhandahållande av tjänster är inte beroende av vilket ändamål tjänsten ska ha enligt den som betalar för den. Det är endast beskaffenheten av det ingångna åtagandet som ska beaktas. För att omfattas av det gemensamma systemet för mervärdesskatt ska ett sådant åtagande medföra konsumtion.(26)

52. För att en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster ska anses ha skett mot vederlag i den mening som avses i direktiv 2006/112 är det inte heller nödvändigt att vederlaget för varan eller tjänsten erhålls direkt från mottagaren, eftersom vederlaget kan erhållas från en tredje part.(27) Så är emellertid inte fallet i målet i den nationella domstolen, eftersom mottagaren av de tjänster som tillhandahållits av Sudaçor är regionen Azorerna, den offentliga enhet som ansvarar för Azorernas regionala hälso- och sjukvårdssystem och som både betalar och är mottagare av tjänsterna.

53. Slutligen följer det av domstolens praxis att det, när det berörda tillhandahållandet av tjänster bland annat kännetecknas av att tjänsteleverantören alltid är tillgänglig för att ge de tjänster som behövs, inte är nödvändigt, för att det ska anses finnas en direkt koppling mellan tjänsten och det erhållna vederlaget, att visa att en betalning är knuten till en individualiserad tjänst som har tillhandahållits vid ett visst tillfälle.(28)

54. Jag anser att det tydligt framgår av programavtalen, i vilka det uttryckligen föreskrivs en ersättning "som vederlag för tillhandahållandet av de tjänster som är föremål för avtalet", att det finns ett direkt samband mellan regionen Azorernas betalningar och Sudaçors tillhandahållande av tjänster av allmänt intresse. Det ska härvid erinras om att den omständigheten att en offentlig myndighet gör en utbetalning av hänsyn till allmänintresset inte utesluter möjligheten att betrakta den som vederlag för tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i direktiv 2006/112.(29)

55. Dessutom är ett beaktande av den ekonomiska och affärsmässiga verkligheten enligt domstolens praxis ett grundläggande kriterium vid tillämpningen av det gemensamma mervärdesskattesystemet. För att kravet på rättssäkerhet ska kunna tillgodoses, eftersom avtalen i normalfallet återspeglar transaktionernas ekonomiska och affärsmässiga verklighet, är de tillämpliga avtalsvillkoren en omständighet som ska beaktas, såvida det inte visar sig att dessa avtalsvillkor utgör ett helt konstlat upplägg som inte återspeglar transaktionernas ekonomiska och affärsmässiga verklighet.(30) Så tycks inte vara fallet i det nationella målet. Avtalsvillkoren kan följaktligen beaktas som ett bedömningskriterium.

56. Ingenting tyder heller i detta fall på att den ersättning som Sudaçor erhöll uppenbarligen inte motsvarade det faktiska värdet på den tillhandahållna tjänsten.(31) Däremot kan

ersättningsbeloppet enligt programavtalen ses över om det visar sig otillräckligt för utförandet av nämnda programavtal. Någon sådan översyn med påföljande höjning av beloppet tycks inte ha ägt rum under åren 2007–2010. Däremot genomfördes översynen av medfinansieringen för 2009, vilken medförde en minskning av denna, under sådana omständigheter att de belopp som redan hade fakturerats av Soudaço, då programavtalet för det aktuella året undertecknades, var nästan två miljoner euro lägre än det belopp som angavs i det undertecknade programavtalet för 2010.

57. Soudaço's verksamhet, som består av planerings-, förvaltnings- och rådgivningstjänster, är av permanent art, och Soudaço erhåller ett vederlag i utbyte mot dessa tjänster. Följaktligen är Soudaço's aktuella verksamhet av ekonomisk art och utgörs av tjänster som tillhandahålls mot ersättning. Dessutom finns det skäl att understryka att Soudaço inte tillhandahåller vårdtjänster till invånarna på Azorerna. Sådana tjänster tillhandahålls av de enheter som ingår i det regionala hälso- och sjukvårdssystemet.

58. Eftersom det tillhandahållande av tjänster som är aktuellt i det nationella målet och som utförts av Soudaço, ska anses utgöra ekonomisk verksamhet, ska Soudaço anses vara beskattningsbart med avseende på mervärdesskatt i enlighet med artikel 9.1 i direktiv 2006/112. Därmed finns det skäl att tolka begreppet offentligrättsligt organ i artikel 13.1 första stycket i direktiv 2006/112 för att kunna pröva huruvida Soudaço ändå kan undantas från mervärdesskatt i egenskap av offentligrättsligt organ som uppträder i sin egenskap av offentlig myndighet.

C – Huruvida undantaget i artikel 13.1 i direktiv 2006/112 kan tillämpas på Soudaço's ekonomiska verksamhet

1. Huruvida begreppet "offentligrättsligt organ" i den mening som avses i direktiv 2004/18 saknar relevans för tolkningen av artikel 13.1 första stycket i direktiv 2006/112

59. I det nationella målet föreslog Soudaço, med hänvisning till systemets inre sammanhang, att begreppet "övriga offentligrättsliga organ" i artikel 13.1 första stycket i direktiv 2006/112 skulle tolkas mot bakgrund av begreppet "offentligrättsligt organ" i artikel 1.9 i direktiv 2004/18. Soudaço menade att begreppet offentligrättsligt organ är ett sektorsövergripande begrepp i unionsrätten. Den hänskjutande domstolen har ställt den första tolkningsfrågan för att få klarhet i huruvida en sådan tolkning är tänkbar.

60. Av de skäl som anförs nedan anser jag, i likhet med den portugisiska regeringen, Förenade kungarikets regering och kommissionen, att det inte är möjligt att göra en sådan tolkning.

61. Det finns skäl att erinra om att tillämpningsområdet för mervärdesskatten enligt artiklarna 9 och 13 i direktiv 2006/112 är mycket brett. Domstolen har vid flera tillfällen funnit att det följer av systematiken i och syftet med direktiv 2006/112, liksom av placeringen av artikel 13 i detta direktiv i det gemensamma system för mervärdesskatt som inrättats genom det sjätte direktivet, att i princip all ekonomisk verksamhet är mervärdesskattepliktig.(32)

62. Unionslagstiftaren har i själva verket avsett att begränsa tillämpningsområdet för offentligrättsliga organ som inte är beskattningsbara för att huvudregeln ska iakttas.(33) Syftet med artikel 13.1 i direktiv 2006/112 är således att uteslutande ekonomiska verksamheter som offentligrättsliga organ bedriver i sin egenskap av offentliga myndigheter ska vara befriade från mervärdesskatt, utom i sådana situationer där undantaget skulle leda till "betydande snedvridning av konkurrensen".(34)

63. Artikel 13 har i domstolens praxis betraktats som en regel om undantag som ska ses mot bakgrund av det gemensamma mervärdesskattesystemets allmänna sammanhang.(35) Artikel 13.1 första stycket i direktiv 2006/112 ska således, i egenskap av undantag från huvudregeln om

skattskyldighet för all ekonomisk verksamhet, *tolkas restriktivt*.(36) Detta gäller, naturligtvis, även tolkningen av begreppet "övriga offentligrättsliga organ" i artikel 13.1 första stycket.

64. Med hänsyn till syftet med unionsrättens bestämmelser om samordning av förfarandena vid offentlig upphandling, och särskilt det dubbla syftet att öppna upp för konkurrens och insyn, ska begreppet "offentligrättsliga organ" i artikel 1.9 i direktiv 2004/18 däremot ges en vid och funktionell tolkning.(37)

65. Innebörden av begreppet "offentligrättsliga organ" i direktiv 2004/18 kan inte vara identisk med innebörden av begreppet "övriga offentligrättsliga organ" i direktiv 2006/112, eftersom de båda direktiven har mycket skilda syften. Såsom den portugisiska regeringen har understrukit skulle nämligen ändamålen med det gemensamma systemet för mervärdesskatt undergrävas om det med avseende på mervärdesskatten vore möjligt att göra en vid tolkning av begreppet "övriga offentligrättsliga organ", såsom den tolkning som av funktionella skäl gjordes av begreppet "offentligrättsliga organ" i direktiv 2004/18 med avseende på iakttagandet av bestämmelserna om offentlig upphandling. En sådan tillnärmning skulle i praktiken innebära ett omotiverat undantag från mervärdesskatteplikten för ekonomisk verksamhet som bedrivs av sådana offentligrättsliga och privaträttsliga personer som avses i artikel 1.9 i direktiv 2004/18.

66. Såsom Förenade kungarikets regering har framhållit var unionslagstiftarens val att i direktiv 2006/112 inte hänvisa till begreppet "offentligrättsliga organ" såsom det förekommer i direktiv 2004/18, avsiktligt. I andra sammanhang, när unionslagstiftaren har ansett det lämpligt att göra en koppling mellan två unionsrättsliga bestämmelser, har unionslagstiftaren nämligen valt att använda den definition som används i direktiv 2004/18 med hjälp av en korshänvisning.(38)

67. Följaktligen bör begreppet "övriga offentligrättsliga organ" i artikel 13.1 första stycket i direktiv 2006/112 enbart tolkas mot bakgrund av systematiken i och syftet med det direktivet samt mot bakgrund av placeringen av denna bestämmelse i det gemensamma system för mervärdesskatt som inrättades genom sjätte direktivet.(39)

2. Tolkningen av begreppet "övriga offentligrättsliga organ" och den rättsliga kvalificeringen av Saudaçor i detta avseende

68. Vad beträffar den andra och den fjärde tolkningsfrågan är huvudfrågan, när det gäller att tolka begreppet "övriga offentligrättsliga organ" i artikel 13.1 första stycket i direktiv 2006/112, huruvida det rör sig om ett självständigt begrepp i unionsrätten, som Förenade kungarikets regering har gjort gällande, eller snarare en implicit hänvisning till medlemsstaternas nationella lagstiftning.

69. Först och främst ska det framhållas att unionslagstiftaren valde att inte definiera detta begrepp i direktiv 2006/112 och att inte heller göra någon hänvisning till begreppet offentligrättsliga organ, i den mening som avses bland annat i direktiv 2004/18, vilket jag har redogjort för ovan i punkt 66.

70. Begreppet "övriga offentligrättsliga organ" användes redan i artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet, vars ordalydelse var identisk med lydelsen i artikel 13.1 första stycket i direktiv 2006/112. I den franska versionen av den tidigare artikeln angavs "les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public".

71. Även i den tyska och i den engelska språkversionen är ordalydelsen identisk i artikel 13.1 i direktiv 2006/112 och i artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet. På tyska anges "Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts", medan den engelska versionen lyder "states, regional and local government authorities and other bodies governed by public law".

72. Det bör emellertid noteras att de olika språkversionerna i viss mån skiljer sig åt. Den franska versionen innehåller, utöver "övriga offentligrättsliga organ", en uppräkningslista av fyra nivåer av offentligrättsliga organ, medan uppräkningslistan i den tyska och den engelska versionen endast innehåller tre nivåer. Beträffande de övriga ursprungliga språkversionerna av nämnda artikel, anges i den danska och den italienska fyra kategorier av organ precis som den franska versionen, medan uppräkningslistan i den nederländska versionen innehåller fem nivåer, nämligen "de Staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen".

73. Vilket synsätt som ligger bakom denna uppräkningslista förklarades inte i motiveringen till förslaget till sjätte direktivet,(40) men innan direktivet antogs ändrades flera språkversioner(41) av det ursprungliga förslaget genom att ordet "övriga" lades till.(42)

74. Mot bakgrund av skillnaderna mellan de olika språkversionerna och att ordet "övriga" används i uppräkningslistan tycks det klart att ändamålet med nämnda lista är att på ett icke uttömmande sätt räkna upp organ som kan undantas mervärdesskatt i enlighet med artikel 13.1 första stycket i direktiv 2006/112. Därmed är stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ endast exempel på organ som kan vara undantagna från skatteplikt.

75. Jag anser således att begreppet "övriga offentligrättsliga organ" i den aktuella bestämmelsen enbart ska tydliggöra att artikeln bara har en exemplifierande funktion. Detta styrks av den omständigheten att det förekommer skillnader mellan de olika språkversionerna beträffande antalet och benämningen på de organ eller enheter som kan vara undantagna från skatteplikt.

76. Följaktligen anser jag att uppräkningslistan i artikel 13.1 första stycket i direktiv 2006/112 utgör en implicit hänvisning till medlemsstaternas lagstiftningar med avseende på begreppet "övriga offentligrättsliga organ".

77. Vid förhandlingen gjorde Förenade kungarikets regering gällande att begreppet offentligrättsligt organ var ett självständigt begrepp i unionsrätten och att begreppet, om det endast är avhängigt medlemsstaternas lagstiftning, kan få en alltför stor räckvidd. Det är enligt nämnda regering inte utan relevans om en enhet klassificeras som ett offentligrättsligt organ i den nationella lagstiftningen, men det är inte heller avgörande.

78. Vid första påseendet kan det visserligen tyckas att domstolens praxis styrker det resonemang som förs av Förenade kungarikets regering. Även om det är relevant huruvida ett organ klassificeras som ett offentligrättsligt organ i en medlemsstats förvaltningsrätt när det gäller att fastställa hur det ska behandlas med avseende på mervärdesskatt, kan det nämligen enligt domstolen inte anses avgörande när den faktiska arten av och det väsentliga i den verksamhet som detta organ utövar visar att de restriktiva villkoren för tillämpning av denna bestämmelse om icke beskattningsbar person inte är uppfyllda.(43)

79. Målet kommissionen/Spanien avsåg emellertid en situation där ett organ enligt den nationella lagstiftningen klassificerades som ett offentligrättsligt organ, trots att detta inte motsvarade dess beskaffenhet och den verksamhet som faktiskt utövades av detta organ, eftersom aktörerna i fråga inte var en del av den offentliga förvaltningsorganisationen och bedrev sin verksamhet inom ramen för ett yrke som kunde likställas med ett fritt yrke. Således var den

tolkning som gjordes i detta särskilda mål nödvändig för att säkerställa en restriktiv tolkning av varje undantagsregel, exempelvis artikel 13.1 i direktiv 2006/112.(44)

80. Däremot torde ett organ som i enlighet med den nationella lagstiftningen omfattas av privaträtten knappast kunna klassificeras som ett offentligrättsligt organ med avseende på unionsrätten. I och med att "offentligrättslig" inte definieras i unionsrätten, finns det nämligen skäl att hänvisa till de offentligrättsliga bestämmelserna i varje medlemsstat.

81. Som jag redan angett ovan i punkt 63 ska artikel 13.1 första stycket i direktiv 2006/112, i egenskap av undantag från principen om att all ekonomisk verksamhet är belagd med mervärdesskatt, tolkas restriktivt. Således kan denna bestämmelse, tillsammans med det kumulativa kriteriet att det offentligrättsliga organet ska bedriva verksamheten i egenskap av offentlig myndighet, medföra en inskränkning, men inte en utvidgning av en klassificering som offentligrättsligt organ enligt nationell rätt om denna klassificering innebär ett undantag från mervärdesskatt som inte är förenligt med andan i direktiv 2006/112 och ändamålen med artikel 13 i samma direktiv.

82. Av detta följer, enligt min mening, att artikel 13.1 första stycket i direktiv 2006/112 inte kan tolkas så, att ett privaträttsligt organ i den mening som avses i nationell lagstiftning kan klassificeras som ett offentligrättsligt organ i enlighet med unionsrätten. Medlemsstaterna måste ha rätt att definiera "övriga offentligrättsliga organ" restriktivt, utan att unionsrätten kan utvidga denna definition till andra organ som i enlighet med tillämpliga nationella bestämmelser är privaträttsliga. Jag anser inte att domstolens ståndpunkt i domen kommissionen/Spanien(45) föranleder någon annan bedömning.

83. Till yttermera visso tycks det, med hänsyn till vad som anförts ovan, att en nationell definition av ett offentligrättsligt organ som inte återspeglar den faktiska arten av och det väsentliga i ett sådant organs verksamhet, även skulle kunna inskränkas med hjälp av det andra kumulativa villkoret för tillämpning av denna bestämmelse om icke beskattningsbara personer, nämligen villkoret att organen ska uppträda i sin egenskap av offentliga myndigheter. Att organen ska utföra verksamheten "i sin egenskap av offentliga myndigheter" i den mening som avses i artikel 13.1 första stycket i direktiv 2006/112 utgör ett självständigt begrepp i unionsrätten. För att tillämpa denna regel om att ett organ inte ska vara beskattningsbart bör hänsyn, enligt domen kommissionen/Spanien, tas inte endast till organets klassificering enligt nationell rätt, utan även till "den faktiska arten av och det väsentliga i den verksamhet som detta organ bedriver".(46) Det "väsentliga" i verksamheten kan enligt min mening tolkas som en direkt hänvisning till villkoret om att organen ska utföra verksamheten "i sin egenskap av offentliga myndigheter".

84. Vad beträffar det kumulativa kriteriet att det offentligrättsliga organet ska bedriva verksamheten i sin egenskap av offentlig myndighet, följer det av fast rättspraxis att verksamhet som ett offentligrättsligt organ bedriver i sin egenskap av offentlig myndighet i den mening som avses i artikel 13.1 första stycket i direktiv 2006/112 är sådan verksamhet som utförs inom ramen för de särskilda bestämmelser som gäller för dessa organ och med undantag av verksamhet som organen bedriver under samma rättsliga förutsättningar som privata näringsidkare. Det ankommer på den nationella domstolen att klassificera den verksamhet som är i fråga utifrån detta villkor.(47)

85. Enligt rättspraxis är det villkoren för utövandet av verksamheten som gör det möjligt att bestämma räckvidden för undantaget avseende offentligrättsliga organs behandling som icke beskattningsbara personer. Eftersom artikel 13.1 första stycket i direktiv 2006/112 gör sådan behandling av offentligrättsliga organ beroende av att dessa "handlar i sin egenskap av offentliga myndigheter", utesluter den nämligen dessa organ från behandlingen som icke beskattningsbara personer när det gäller verksamheter som de utövar, inte i egenskap av offentligrättsliga rättssubjekt, utan i egenskap av privaträttsliga subjekt. Det enda kriterium som möjliggör en säker

skillnad mellan dessa två slag av verksamheter är följaktligen de enligt nationell rätt tillämpliga bestämmelserna.(48) Således är det i viss mån tillämplig nationell rätt som avgör huruvida en transaktion ska klassificeras som en verksamhet som ett offentligrättsligt organ bedriver "i sin egenskap av offentlig myndighet".

86. Det bör erinras om att det är tydligt fastlagt i rättspraxis att *privaträttsliga företag* inte kan vara undantagna från mervärdesskatteplikt i enlighet med artikel 13.1 första stycket i direktiv 2006/112, även om de bedriver en verksamhet som består i att utföra handlingar som omfattas av myndigheternas exklusiva behörighetsområde.(49) Om en viss aktör inte utgör en del av en offentlig förvaltningsorganisation, utövar inte denna aktör sin verksamhet i egenskap av ett offentligrättsligt organ, utan som en verksamhet som kan likställas med fritt yrkesutövande.(50) Följaktligen kan artikel 13.1 i direktiv 2006/112 inte tillämpas på ett privat bolag även om detta är helägt av ett offentligrättsligt organ.(51)

87. Jag erinrar om att Saudaçor är ett aktiebolag och, enligt artikel 4.1 i regionalt lagstiftningsdekret nr 41/2003/A, bland annat regleras av bestämmelserna om sektorn för statliga företag och av *privaträtten*. Offentliga företag regleras även, enligt artikel 7 i lagdekret nr 558/99 om bestämmelserna om statliga företag, av *privaträtten*.

88. Eftersom Saudaçor, i egenskap av ett aktiebolag med uteslutande offentligt kapital, som inte ingår i den offentliga förvaltningsorganisationen, i enlighet med tillämplig nationell privaträttslig lagstiftning, vilket det under alla omständigheter ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva, och beskattas i enlighet med det gemensamma systemet, är Saudaçor ett privaträttsligt företag.

89. Följaktligen kan ett sådant aktiebolag inte klassificeras som ett offentligrättsligt organ i den mening som avses i artikel 13.1 första stycket i direktiv 2006/112 och, således, kan dess aktuella verksamheter inte befrias från mervärdesskatteplikt enligt nämnda artikel. Den omständigheten att Saudaçor för att utföra vissa av sina uppgifter har samma myndighetsbefogenheter som regionen Azorerna, påverkar inte denna bedömning.

90. Jag erinrar om att två kumulativa villkor ska vara uppfyllda för att artikel 13.1 första stycket ska vara tillämplig, nämligen att verksamhet ska bedrivas av ett offentligrättsligt organ och organet ska bedriva verksamheten i egenskap av offentlig myndighet.(52) Mot bakgrund av att det första villkoret inte är uppfyllt i det aktuella fallet är det inte nödvändigt att utreda huruvida den verksamhet som Saudaçor bedriver uppfyller det andra villkoret.

V – Förslag till avgörande

91. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska besvara tolkningsfrågorna från Supremo Tribunal Administrativo på följande sätt:

Beträffande den tredje frågan, utgör den "medfinansiering" som en offentlig enhet, i en sådan situation som i det nationella målet, betalar ut till ett av enheten helägt privaträttsligt aktiebolag enligt ett programavtal "som motprestation för tillhandahållandet av de tjänster som utgör föremålet för avtalet", motprestationen för tjänster som detta aktiebolag tillhandahåller den offentliga enheten.

Beträffande den första frågan, kan begreppet "övriga offentligrättsliga organ", i den mening som avses i artikel 13.1 första stycket i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, inte tolkas mot bakgrund av begreppet "offentligrättsliga organ", såsom det definieras i artikel 1.9 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/18/EG av den 31 mars 2004 om samordning av förfarandena för offentlig upphandling av

byggentreprenader, varor och tjänster.

Beträffande den andra och den fjärde frågan, kan ett aktiebolag med uteslutande offentligt kapital som inte ingår i den offentliga förvaltningsorganisationen och som i enlighet med tillämplig nationell lagstiftning är privaträttsligt reglerat och beskattas i enlighet med det gemensamma systemet, med tillämpning av direktiv 2006/112 inte klassificeras som ett offentligrättsligt organ i den mening som avses i artikel 13.1 första stycket i detta direktiv.

1 – Originalspråk: franska.

2 – EUT L 347, s. 1.

3 – EUT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28. Nedan kallat det sjätte direktivet.

4 – EUT L 134, s. 114.

5 – Trots flera redaktionella ändringar är de relevanta bestämmelserna i direktiv 2006/112 i sak identiska med motsvarande bestämmelser i sjätte direktivet. Se, för ett liknande resonemang, dom *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185, punkt 6).

6 – *Diário da República* I, serie-A nr 257, av den 6 november 2003, s. 7430.

7 – *Diário da República* I, serie A nr 292, av den 17 december 1999, s. 9012.

8 – I dess ändrade lydelse. Nämnade lagdekret upphävdes genom lagdekret nr 133/2013 av den 3 oktober 2013 och upphörde att gälla den 2 december 2013 (*Diário da República* I, serie A, nr 191, av den 3 oktober 2013, s. 5988), men den första versionen var giltig vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet, det vill säga under åren 2007–2010.

9 – Enligt den portugisiska regeringens yttrande gäller detta förbehåll inte företag som bildas på initiativ av de autonoma regionerna, utan företag som bildas på initiativ av de administrativa regionerna, vilka inte hade bildats vid tidpunkten för tvisten i det nationella målet.

10 – Utöver denna reglering av statliga företag, som är tillämplig på Saudaços enligt artikel 4.1 i regionalt lagstiftningsdekret nr 41/2003/A, har Europeiska kommissionen hänvisat till regionen Azorernas bestämmelser om offentliga företag i regionalt lagstiftningsdekret nr 7/2008/A (*Diário da República* I, serie-A nr 58, av den 24 mars 2008, s. 1649.). Bestämmelserna i artikel 9 i detta regionala lagstiftningsdekret är i det närmaste identiska med bestämmelserna i artikel 7 i lagdekret nr 558/99.

11 – Däremot godkändes och undertecknades det andra programavtalet först i mars 2010.

12 – Beslut av vice ordföranden i Azorernas regionala regering och det regionala hälso- och sjukvårdssektariatet.

13 – Uppgifterna i detta avseende i beslutet om hänskjutande är inte helt entydiga, men det tycks röra sig om ett bindande besked som togs fram av skattemyndigheten i förfarande A200 2005045 avseende frågan huruvida Saudaços verksamhet ansågs ha utförts inom ramen för myndighetsutövning enligt artikel 2.2 i mervärdesskattelagen eller, i annat fall, vad som gällde för verksamheten och företaget med avseende på mervärdesskatt. Vid förhandlingen hävdade den portugisiska regeringen att det var Saudaços som begärde detta bindande besked.

14 – Se, beträffande artikel 4.5 i sjätte direktivet, vilken motsvarar den nuvarande artikel 13 i

direktiv 2006/112, dom kommissionen/Nederländerna (235/85, EU:C:1987:161, punkt 18).

15 – Se dom T-Mobile Austria m.fl. (C?284/04, EU:C:2007:381, punkt 48), dom Götz (C?408/06, EU:C:2007:789, punkt 15) och dom kommissionen/Finland (C?246/08, EU:C:2009:671, punkterna 34 och 39).

16 – Dom Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, punkterna 10 och 11) och dom Tolsma (C?16/93, EU:C:1994:80, punkt 12).

17 – I denna dom (C?108/99, EU:C:2001:526, punkt 33) anges att en skattskyldig som, för att uppnå ett visst bestämt ekonomiskt mål, kan välja mellan icke skattepliktiga och skattepliktiga transaktioner således i eget intresse alltid ska göra sitt val med hänsyn till principen om mervärdesskattens neutralitet. Principen om skatteneutralitet innebär inte att en skattskyldig som har ett val mellan två olika transaktioner kan välja en av dem och åberopa följderna av den andra.

18 – I denna dom (C?319/12, EU:C:2013:778, punkt 45 och domslutet) fastslog domstolen att en beskattningsbar person inte kan göra gällande en rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt om dennes tjänster, som tillhandahålls i ett senare led, inte är föremål för mervärdesskatt, på grund av ett undantag från skatteplikt i nationell rätt som strider mot unionsrätten.

19 – Det bör dessutom noteras att det i vart fall ankommer på den nationella domstolen att vägra den skattskyldige avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att bedrägeri eller missbruk har förekommit i samband med åberopandet av denna avdragsrätt (se dom Fini H, C?32/03, EU:C:2005:128, punkterna 33 och 34).

20 – Se ovan, punkt 12.

21 – Enligt samma regering kan Sauda?or ta emot ytterligare medel från regionen Azorerna i enlighet med klausulerna 2, 5 och 7 i programavtalen. Bland annat kan regionen Azorerna betala ut ett stöd till Sauda?or för att nå vissa specifika och viktiga mål av allmänt intresse.

22 – Detta programavtal undertecknades först den 5 mars 2010, och därför motsvarar inte det belopp som anges i avtalet för det aktuella bidraget det faktiska belopp som fakturerades varje månad och betalades för de tjänster som faktiskt tillhandahölls av Sauda?or under 2009.

23 – Dom kommissionen/Nederländerna (C?235/85, EU:C:1987:161, punkterna 8, 9 och 15), dom kommissionen/Grekland (C?260/98, EU:C:2000:429, punkterna 26 och 28) och dom kommissionen/Finland (C?246/08, EU:C:2009:671, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

24 – Dom Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, punkterna 11 och 12), dom Tolsma (C?16/93, EU:C:1994:80, punkterna 13 och 14), dom Kennemer Golf (C?174/00, EU:C:2002:200, punkt 39), dom kommissionen/Finland (C?246/08, EU:C:2009:671, punkt 44), dom GFKL Financial Services (C?93/10, EU:C:2011:700, punkterna 18 och 19) och dom Serebryannay vek (C?283/12, EU:C:2013:599, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

25 – Dom kommissionen/Nederländerna (235/85, EU:C:1987:161, punkt 10), dom kommissionen/Irland (C?358/97, EU:C:2000:425, punkt 31) och dom kommissionen/Förenade kungariket (C?359/97, EU:C:2000:426, punkt 43).

26 – Dom Landboden-Agrardienste (C?384/95, EU:C:1997:627, punkt 20).

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

28 – Dom Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, punkt 40) och dom Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punkt 36). I förevarande fall betalade regionen Azorerna, enligt programavtalen, Saudaçor en gång i månaden, och enligt den portugisiska regeringen fakturerades även Saudaçors tjänster en gång i månaden.

29 – Dom Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punkt 20).

30 – Dom Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punkterna 42–45).

31 – Se, i detta avseende, dom kommissionen/Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, punkterna 49 och 51), i vilken anges att det samband som finns mellan den rättshjälp som lämnas av de statliga rättshjälpsbyråerna och det motvärde som betalas av rättshjälpstagarna inte var direkt på det sätt som krävs för att motvärdet ska kunna anses utgöra ersättning för rättshjälp och därmed för att rättshjälp ska kunna anses vara ekonomisk verksamhet, eftersom den delersättning som betalades av rättshjälpstagarna till de statliga rättshjälpsbyråerna endast var delvis beroende av det faktiska värdet på den tillhandahållna tjänsten.

32 – Dom Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, punkterna 25–28 och 38), dom kommissionen/Irland (C-554/07, EU:C:2009:464, punkt 39) och dom kommissionen/Nederländerna (C-79/09, EU:C:2010:171, punkt 76).

33 – Dom Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, punkt 38).

34 – Artikel 13.2 i direktiv 2006/112.

35 – Dom kommissionen/Nederländerna (235/85, EU:C:1987:161, punkt 18).

36 – Min kursivering. Se dom Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, punkt 60), dom kommissionen/Irland (C-554/07, EU:C:2009:464, punkt 42) och dom kommissionen/Spanien (C-154/08, EU:C:2009:695, punkt 119) och beslut Gmina Wrocław (C-72/13, EU:C:2014:197, punkt 19).

37 – Se, bland annat, dom Adolf Truley (C-373/00, EU:C:2003:110, punkt 43) och dom kommissionen/Spanien (C-214/00, EU:C:2003:276, punkt 53 och där angiven rättspraxis).

38 – Se, exempelvis, artikel 2.8 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2012/27/EU av den 25 oktober 2012 om energieffektivitet, om ändring av direktiven 2009/125/EG och 2010/30/EU och om upphävande av direktiven 2004/8/EG och 2006/32/EG, artikel 2.16 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 1303/2013 av den 17 december 2013 om fastställande av gemensamma bestämmelser för Europeiska regionala utvecklingsfonden, Europeiska socialfonden, Sammanhållningsfonden, Europeiska jordbruksfonden för landsbygdsutveckling och Europeiska havs- och fiskerifonden, om fastställande av allmänna bestämmelser för Europeiska regionala utvecklingsfonden, Europeiska socialfonden, Sammanhållningsfonden och Europeiska havs- och fiskerifonden samt om upphävande av rådets förordning (EG) nr 1083/2006 (EUT L 347, s.320) och artikel 2 i) i rådets förordning (EG) nr 1698/2005 av den 20 september 2005 om stöd för landsbygdsutveckling från Europeiska jordbruksfonden för landsbygdsutveckling (EJFLU) (EUT L 277, s. 1). Den sistnämnda förordningen antogs före direktiv 2006/12 och de två förstnämnda rättsakterna efter detta direktiv, vilket visar att unionslagstiftarens praxis i detta avseende är oförändrad.

39 – Dom Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, punkt 25).

40 – Explanatory Memorandum (COM(73) 950 av den 20 juni 1973).

41 – Bland annat den franska, tyska, italienska och den nederländska språkversionen.

42 – Se förslaget till rådets sjätte direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, vilket kommissionen lade fram för rådet den 29 juni 1973 (EGT C 80, 1973, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym I, s. 28).

43 – Dom kommissionen/Spanien (C-154/08, EU:C:2009:695, punkt 119).

44 – Se ovan, punkt 63. Det bör emellertid noteras att en "restriktiv" tolkning inte nödvändigtvis är detsamma som en "inskränkande" tolkning. Undantag från mervärdesskatt ska nämligen tolkas restriktivt, men undantagen ska inte heller förlora sin verkan. Begränsningar av undantag ska inte tolkas snävt, men inte heller ska de tolkas på så sätt att de får en vidare betydelse än vad som följer av ordalydelsen. Både undantag och begränsningar av dessa undantag ska tolkas så att undantaget är tillämpligt på vad det var avsett att vara tillämpligt på, men inte mer (se generaladvokat Jacobs förslag till avgörande i mål Zoological Society, C-267/00, EU:C:2001:698, punkt 19).

45 – C-154/08, EU:C:2009:695.

46 – Ibidem (punkt 119).

47 – Se, bland annat, dom Comune di Carpaneto Piacentino m.fl. (231/87 och 129/88, EU:C:1989:381, punkt 16), dom Comune di Carpaneto Piacentino m.fl. (C-4/89, EU:C:1990:204, punkt 8), dom kommissionen/Frankrike (C-276/97, EU:C:2000:424, punkt 40), dom kommissionen/Irland (C-358/97, EU:C:2000:425, punkt 38), dom kommissionen/Förenade kungariket (C-359/97, EU:C:2000:426, punkt 50), dom Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, punkt 17) och dom Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, punkt 21).

48 – Se dom Comune di Carpaneto Piacentino m.fl. (231/87 et 129/88, EU:C:1989:381, punkt 15) och Comune di Carpaneto Piacentino m.fl. (C-4/89, EU:C:1990:204, punkt 10).

49 – Dom kommissionen/Frankrike (C-276/97, EU:C:2000:424, punkterna 45 och 46), dom kommissionen/Irland (C-358/97, EU:C:2000:425, punkterna 43 och 44) och dom kommissionen/Förenade kungariket (C-359/97, EU:C:2000:426, punkterna 55 och 56).

50 – Idem och dom kommissionen/Spanien (C-154/08, EU:C:2009:695, punkt 115). I dom CO.GE.P. (C-174/06, EU:C:2007:634, punkterna 24 och 25) konstaterade domstolen att ett offentligt ekonomiskt organ som, bland annat genom antagandet av självständiga beslut, inte agerar i statens namn och för dennas räkning, inte uppfyllde de kumulativa villkoren för tillämpning av bestämmelsen om undantag från skattskyldighet i artikel 4.5 i sjätte direktivet.

51 – Se, i detta avseende, kommissionens slutliga rapport av den 1 mars 2011 med rubriken "VAT in the public sector and exemptions in the public interest", Final report for TAXUD/2009/DE/316, s. 41.

52 – Se, bland annat, dom kommissionen/Frankrike (C-276/97, EU:C:2000:424, punkt 39) och dom Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, punkt 19).