



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
N. JÄÄSKINEN
fremsat den 25. juni 2015¹

Sag C-174/14

**Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos de Saúde dos Açores SA
mod
Fazenda Pública**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Supremo Tribunal Administrativo (Portugal))

»Præjudiciel forelæggelse — moms — direktiv 2006/112/EF — artikel 13, stk. 1 — afgiftsfritagelse — begrebet »andre offentligretlige organer« — den selvstyrende region Azorerne — enhed stiftet af regionen i form af et aktieselskab, hvoraf regionen ejer hele selskabskapitalen, og som har til opgave at udføre tjenesteydelser for regionen af almen økonomisk interesse på området for administration af regionens sundhedstjeneste — fastlæggelsen af de nærmere betingelser for disse tjenesteydelser, herunder vederlaget for dem, i programaftaler indgået mellem enheden og regionen«

I – Indledning

1. Nærværende sag vedrører fortolkningen af artikel 13, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem², og nærmere bestemt fortolkningen af begrebet »andre offentligretlige organer«. Bestemmelsen fastsætter afgiftsfritagelse for visse transaktioner udført af offentligretlige organer.

2. Sagsøgeren i hovedsagen Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos de Saúde dos Açores SA (herefter »Saudaçor«), er et aktieselskab med udelukkende offentlig kapital, hvoraf den selvstyrende region Azorerne (»Região Autónoma dos Açores«, herefter »RAA«) ejer en andel på 100%. Selskabets særlige ordning, der har såvel private som offentlige kendetegn, har givet Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) anledning til tvivl i forhold til at betegne selskabet som et offentligretligt organ som omhandlet i artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112.

3. Domstolens praksis vedrørende denne bestemmelse (tidligere artikel 4, stk. 5, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag³) er omfattende, men den vedrører i det væsentlige det andet kumulative kriterium i bestemmelsen, herunder navnlig betingelsen vedrørende virksomhed eller transaktioner udøvet af offentligretlige organer »i deres egenskab af offentlig myndighed«. Derimod har begrebet »offentligretlige organer« som sådan været mindre hyppigt behandlet.

1 — Originalsprog: fransk.

2 — EUT L 347, s. 1.

3 — EFT L 145, s. 1 (herefter »sjette direktiv«).

II – Retsforskrifter

A – EU-retten

1. Direktiv 2004/18

4. Artikel 1, stk. 9, i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2004/18/EF af 31. marts 2004 om samordning af fremgangsmåderne ved indgåelse af offentlige vareindkøbskontrakter, offentlige tjenesteydelseskontrakter og offentlige bygge- og anlægskontrakter⁴ har følgende ordlyd:

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

Ved »offentligretligt organ« forstås ethvert organ:

- a) der er oprettet specielt med henblik på at imødekomme almenhedens behov, dog ikke behov af industriel eller kommerciel karakter
- b) som er en juridisk person, og
- c) hvis drift enten for størstedelens vedkommende finansieres af staten, regionale eller lokale myndigheder eller andre offentligretlige organer, eller hvis drift er underlagt disses kontrol, eller hvortil staten, regionale eller lokale myndigheder eller andre offentligretlige organer udpeger mere end halvdelen af medlemmerne i administrations-, ledelses- eller tilsynsorganet.

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

2. Direktiv 2006/112

5. Direktiv 2006/112 ophævede og erstattede med virkning fra den 1. januar 2007 de eksisterende fællesskabsbestemmelser om moms, herunder bl.a. sjette direktiv⁵.

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

»Følgende transaktioner er momspligtige:

[...]

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

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

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

4 — EUT L 134, s. 114.

5 — Til trods for en lang række redaktionelle ændringer er de relevante bestemmelser i direktiv 2006/112 i det væsentlige identiske med de tilsvarende bestemmelser i sjette direktiv. Jf. i denne retning dom Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, præmis 6).

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

8. Direktivets artikel 13, stk. 1, bestemmer:

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

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

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

B – Portugisisk ret

1. Bestemmelserne vedrørende moms

9. Momslovens artikel 2, stk. 2, bestemmer, at staten og andre offentligretlige organer ikke er momspligtige, når de foretager transaktioner i forbindelse med udøvelsen af deres beføjelser som myndigheder, selv om de herfor modtager afgifter eller enhver anden form for modydelse, for så vidt som deres afgiftsfritagelse ikke giver anledning til konkurrencefordrejning.

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

2. Bestemmelser vedrørende Saudaçor

11. Saudaçor blev oprettet ved regionalt lovdekret nr. 41/2003/A udstedt af RAA den 17. oktober 2003⁶ i form af et aktieselskab med udelukkende offentlig kapital, hvoraf RAA ejer en andel på 100%. Saudaçor blev oprettet med henblik på at omdanne Instituto de Gestão Financeira da Saúde da Região Autónoma dos Açores (RAA's institut for den finansielle sundhedsforvaltning) til et aktieselskab.

12. I henhold til artikel 2, stk. 1, i lovdekret nr. 41/2003/A har Saudaçor som hverv at levere tjenesteydelser af almen økonomisk interesse på sundhedsområdet. Saudaçor blev stiftet med henblik på at planlægge og administrere den regionale sundhedsordning og de it-systemer, infrastrukturer og installationer, der er omfattet heraf, samt at gennemføre anlægsarbejder, restaureringsarbejder, istandsættelser og ombygninger for sundhedsorganer eller -tjenester, navnlig i de regioner, som er berørt af naturkatastrofer, og zoner, der er kategoriseret som risikozoner.

⁶ — *Diário da República* I serie-A nr. 257, af 6.11.2003, s. 7430.

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

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

- a) at gennemføre en centraliseret forsyning inden for den regionale sundhedssektor
- b) at levere goder og tjenesteydelser til de enheder, der er medlemmer af den regionale sundhedstjeneste [herefter »SRS«]
- c) at tildele finansiering til sundhedsinstitutionerne i overensstemmelse med de præstationsmål for pleje, som hver enkelt institution har forpligtet sig til i henhold til de kontrakter, som de har undertegnet
- d) at definere vejledende regler og principper for sundhedsinstitutionernes budgetforvaltning samt føre tilsyn med deres gennemførelse
- e) at evaluere den økonomiske og finansielle forvaltning i de institutioner og tjenester, der er integreret i SRS eller finansieret af SRS, og udarbejde regelmæssige rapporter om SRS's finansielle situation og om forvaltningen af dens menneskelige og materielle ressourcer
- f) at tilskynde til udviklingen af IT-systemer for de institutioner, som hører under SRS
- g) at gennemføre arbejder vedrørende SRS, hvis gennemførelse er hensigtsmæssig for den offentlige interesse
- h) at yde støtte til SRS's tjenester og institutioner på de områder, hvor det viser sig nødvendigt.«

14. Artikel 4, stk. 1, i regionalt lovdekret nr. 41/2003/A bestemmer, at Saudaçor er underlagt »bestemmelserne i nærværende lov, vedtægterne i bilagene hertil, retsordningen inden for sektoren for statsejede virksomheder som fastsat ved lovdekret nr. 558/99 af 17. december 1999⁷ og ved privatretten«. Ifølge bestemmelsens stk. 2 overholder Saudaçor i forbindelse med sine aktiviteter reglerne for RAA's sundhedstjenestes sammensætning og funktion.

15. I artikel 10 i regionalt lovdekret nr. 41/2003/A bestemmes, at Saudaçor ved udførelsen af sine opgaver råder over de samme myndighedsbeføjelser som RAA, og dernæst opregnes til eksempel visse af disse beføjelser, herunder ekspropriationsbeføjelsen.

16. Ifølge artikel 4, stk. 1, i regionalt lovdekret nr. 41/2003/A vedrørende Saudaçors stiftelse er denne enhed reguleret ved retsordningen for statsejede virksomheder som fastsat ved lovdekret nr. 558/99. Ifølge artikel 3 i dette lovdekret 558/99⁸ betragtes selskaber stiftet i overensstemmelse med handelsloven, i hvilke staten eller andre statslige offentlige organer enkeltvis eller i fællesskab, direkte eller indirekte har en bestemmende indflydelse, samt de enheder i form af virksomheder, der er fastsat i ordningens kapitel 3 og benævnt offentlige iværksætterenheder, som offentlige virksomheder.

7 — *Diário da República* I serie-A nr. 292, af 17.12.1999, s. 9012.

8 — Som ændret. Lovdekretet blev ophævet fra og med den 2.12.2013 ved lovdekret nr. 133/2013 af 3.10.2013 (*Diário de República* I, serie A, nr. 191, af 3.10.1991, s. 5988), men førstnævnte tekst var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, dvs. fra 2007 til 2010.

17. Det følger af artikel 7 i lovdekret 558/99, at offentlige virksomheder med forbehold af bestemmelserne i den lovgivning, som finder anvendelse på regionale⁹, mellemkommunale og kommunale offentlige virksomheder, er reguleret ved privatretten, medmindre andet er fastsat i nærværende lovdekret og i teksterne vedrørende vedtagelsen af vedtægterne for de pågældende virksomheder. De offentlige virksomheder afgiftspålægges og beskattes direkte og indirekte i overensstemmelse med den fælles ordning¹⁰.

18. I overensstemmelse med artikel 21, stk. 1, i Saudaçors vedtægter udøver selskabet sine aktiviteter inden for rammerne af programaftaler indgået med RAA, hvori der bl.a. er defineret, hvilke tjenesteydelser Saudaçor skal levere på området for planlægning og administration af den regionale sundhedsordning, samt vederlaget herfor, benævnt »medfinansiering«, som regionen skal betale »som modydelse for de af [aftalen] omfattede tjenesteydelser«, og som »anses for tilstrækkeligt til at dække Saudaçors driftsomkostninger«.

19. Den første programaftale blev således indgået den 23. juli 2004 for perioden 2004-2008, hvori der var fastsat et samlet vederlag på 15 905 000 EUR, heraf et beløb på 3 990 000 EUR for 2007 og et beløb på 4 050 000 EUR for 2008. Den anden programaftale blev indgået med virkning fra den 1. januar 2009¹¹ for perioden 2009-2012, hvori der var fastsat et årligt vederlag på 8 500 000 EUR – et beløb, der ved fælles beslutning af 8. marts 2010¹² blev nedsat til 6 599 147 EUR for 2009. Ifølge begge programaftalers § 5 kan de anførte beløb tilpasses, hvis de grundet ændrede omstændigheder viser sig at være åbenbart utilstrækkelige til at gennemføre programaftalen.

20. I programaftalerne opregnes Saudaçors kontraktlige forpligtelser i § 3 og de tjenesteydelser af almen interesse, der præsteres af Saudaçor, i bilag III til aftalerne. Disse tjenesteydelser af almen interesse omfatter tre kategorier af tjenesteydelser, herunder bistand ved planlægningen af den regionale sundhedstjeneste, opfølgning og finansiering af den regionale sundhedstjeneste samt implementering, drift og vedligeholdelse af informations og edb-systemer til støtte for RAA's sundhedssektor.

III – Tvisten i hovedsagen, de præjudicielle spørgsmål og retsforhandlingerne for Domstolen

21. Den 2. marts 2011 udarbejdede den portugisiske skatteforvaltning et udkast til en kontrolrapport, hvori den foreslog en berigtigelse af den moms, som Saudaçor var skyldig i medfør af selskabets aktiviteter i perioden 2007-2010, svarende til 4 750 586,24 EUR.

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

23. Ifølge rapporten, der er gengivet i forelæggelseskendelsen, har Saudaçor i løbet af de omhandlede regnskabsår bogført de modydelser, som selskabet modtog fra RAA, som driftstilskud fritaget for moms. Under sagen opgav Saudaçor imidlertid betegnelsen tilskud og betegnede sig som »en offentligretlig juridisk person« som omhandlet i momslovens artikel 2, stk. 2 – en bestemmelse om gennemførelse af sjette direktivs artikel 4, stk. 5, første afsnit, hvis indhold svarer til indholdet af artikel 13, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112.

9 — Ifølge den portugisiske regerings bemærkninger vedrører dette forbehold ikke virksomheder stiftet på selvstændige regioners initiativ, men virksomheder etableret på initiativ af administrative regioner, som på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen ikke var blevet stiftet.

10 — Ud over denne ordning for statslige virksomheder, som finder anvendelse på Saudaçor i medfør af artikel 4, stk. 1, i regionalt lovdekret nr. 41/2003/A, har Europa-Kommissionen henvist til den retlige ordning for RAA's offentlige virksomheder, der er oprettet ved regionalt lovdekret nr. 7/2008/A (*Diário da República* I serie-A nr. 58, af 24.3.2008, s. 1649). Dette regionale lovdekrets artikel 9 indeholder bestemmelser, som i det væsentlige er identiske med bestemmelserne i artikel 7 i lovdekret nr. 558/99.

11 — Derimod blev denne anden programaftale først godkendt og underskrevet i marts 2010.

12 — Kendelse afsagt af vicepræsidenten for Azorerne autonome regionalregering og det regionale sundhedssekretariat.

24. I kontrolrapporten anførte skatteforvaltningen, at Saudaçor i betragtning af de bestemmelser, der gjaldt for selskabet, var omfattet af den normale momsordning og ikke kunne påberåbe sig momsfrigørelsesreglen for offentligretlige organer som fastsat i momslovens artikel 2, stk. 2. Saudaçor påtog sig i øvrigt momspligt, idet selskabet gjorde krav på et samlet beløb på 2 300 273,17 EUR i fradrag for moms betalt for køb af goder og tjenesteydelser, uden imidlertid at beregne nogen moms af modydelseerne modtaget fra RAA.

25. Skatteforvaltningen har henvist til bindende forhåndsbesked nr. 1271 af 21. marts 2006¹³, hvorefter momslovens artikel 2, stk. 2, på de betingelser, der er fastsat i bestemmelsen, begrænser undtagelsen fra anvendelsesområdet for afgiften til staten og offentligretlige organer. Andre enheder kan ikke være omfattet heraf, selv om der er tale om offentlige virksomheder som omhandlet i de bestemmelser, der gælder for sektoren for statsejede virksomheder og, som det er tilfældet i den foreliggende sag, om et aktieselskab med udelukkende offentlig kapital, og selv om selskabet er betroet bestemte transaktioner, der henhører under udøvelsen af delegerede beføjelser som myndighed, som ikke giver anledning til konkurrencefordrejning.

26. Ifølge skatteforvaltningen vedrørte de tjenesteydelser, som Saudaçor inden for rammerne af programaftalerne leverede inden for planlægning og administration af den regionale sundhedstjeneste, desuden aktivitetsområder, der henhører under den private sektor, hvilket ligeledes indebærer, at momsfrigørelsen kunne give anledning til konkurrencefordrejning. Dette kunne f.eks. være tilfældet med hensyn til implementering, administration og vedligeholdelse af en regions it-systemer inden for sundhedsvæsenet.

27. Dernæst fik Saudaçor meddelelse om inddrivelsesforanstaltninger. Den 27. juli 2011 indledtes en skattesag mod selskabet med henblik på opkrævning af den omhandlede moms og morarenter.

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

29. Førsteinstansretten gav ikke Saudaçor medhold, bl.a. med den begrundelse, at momsfrigørelsesreglen for offentligretlige organer som fastsat i artikel 13, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112 ikke omfatter en enhed som Saudaçor, der – selv om selskabet blev stiftet af RAA – er et aktieselskab adskilt fra regionen, der er underlagt de privatretlige regler, og som udfører sine opgaver og forfølger sit formål på uafhængig vis.

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

31. Den forelæggende ret er af den opfattelse, at selv om det er klart fastsat i Domstolens praksis, at afgiftspligten alene er udelukket for virksomhed, der udøves af offentlige organer, såfremt virksomheden udøves i organets egenskab af offentlig myndighed, gør denne retspraksis det ikke muligt at afgøre, om en enhed som Saudaçor, henset til selskabets retlige status som aktieselskab

13 — Oplysningerne i forelæggelsesafgørelsen i denne henseende er ikke særligt klare, men det forekommer mig, at der er tale om en bindende forhåndsbesked udarbejdet af skatteforvaltningen i sag A200 2005045 vedrørende spørgsmålet, om udøvelsen af Saudaçors virksomhed kunne anses for at være sket inden for rammerne af myndighedsbeføjelser som omfattet af momslovens artikel 2, stk. 2, eller i modsat fald hvilke momsregler selskabets aktivitet og virksomhed var omfattet af. Den portugisiske regering har under retsmødet bekræftet, at Saudaçor selv havde anmodet om denne bindende forhåndsbesked.

stiftet ved omdannelsen af en statslig enhed, er omfattet af begrebet offentligretligt organ, og om rækkevidden af begrebet i denne sammenhæng er sammenfaldende med rækkevidden af begrebet offentligretligt organ, som det er defineret i artikel 1, stk. 9, i direktiv 2004/18, således som det er gjort gældende af Saudaçor.

32. Supremo Tribunal Administrativo, som var i tvivl med hensyn til fortolkningen af artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112, har ved afgørelse af 12. marts 2014 besluttet at udsætte hovedsagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Kan en national ret udfylde begrebet offentligretligt organ som omhandlet i artikel 13, stk. 1, første afsnit, i [direktiv 2006/112] ved henvisning til det normative begreb »offentligretligt organ« i artikel 1, stk. 9, i [direktiv 2004/18]?
- 2) Er en enhed, der er stiftet som et aktieselskab udelukkende med offentlig kapital, hvoraf Região Autónoma dos Açores ejer en andel på 100%, og hvis formål er at yde rådgivnings- og forvaltningsvirksomhed på det regionale sundhedsvæsens område med henblik på fremme og rationalisering heraf, og hvilken virksomhed gennemføres ved opfyldelse af programkontrakter indgået med Região Autónoma dos Açores, når enheden ved delegation har fået tillagt de myndighedsbeføjelser, som på dette område tilfalder Região Autónoma, hvem det oprindeligt påhvilede at udbyde de pågældende offentlige sundhedsydelser, omfattet af begrebet offentligretligt organ, der udøver virksomhed i sin egenskab af offentlig myndighed, som omhandlet i artikel 13, stk. 1, første afsnit, i [direktiv 2006/112]?
- 3) Kan den modydelse, som dette selskab modtager, der består i at stille de nødvendige finansielle midler til rådighed for at gennemføre disse programkontrakter, i lyset af bestemmelserne i dette direktiv anses for et vederlag for præsterede tjenesteydelser, der kan føre til merværdiafgiftspligt?
- 4) Opfylder nævnte selskab i bekræftende fald da de nødvendige betingelser for at kunne påberåbe sig bestemmelsen om manglende afgiftspligt, der er indeholdt i artikel 13, stk. 1, i [direktiv 2006/112]?»

33. Der er indgivet skriftlige indlæg af Saudaçor, den portugisiske regering, Det Forenede Kongeriges regering samt Europa-Kommissionen, som alle deltog i retsmødet, der fandt sted den 19. marts 2015.

IV – **Bedømmelse**

A – *Indledende bemærkninger*

34. Inden bedømmelsen af de præjudicielle spørgsmål påbegyndes, vil jeg undersøge, i hvilken rækkefølge de skal behandles. Saudaçor har foreslået, at det tredje spørgsmål, der vedrører spørgsmålet om, hvorvidt den af RAA udbetalte modydelse udgør et vederlag for de præsterede tjenesteydelser, behandles først. Ifølge Saudaçor er der tale om et spørgsmål om karakteren af dets virksomhed, som ikke er »økonomisk« i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112.

35. Artikel 9 og 13 i direktiv 2006/112 indgår i direktivets afsnit III, der har overskriften »Afgiftspligtige personer«. Dette afsnit III indeholder regler vedrørende afgiftspligt generelt samt særlige tilfælde såsom momsgrupper og reglerne vedrørende offentlige myndigheder.

36. Det bemærkes i denne henseende, at artikel 9 i direktiv 2006/112 er hovedreglen, mens artikel 13 er en regel om fritagelse¹⁴. Det følger af Domstolens praksis, at anvendelsen af artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112 forudsætter, at det først fastslås, at den pågældende virksomhed er af økonomisk karakter¹⁵.

37. Begrebet økonomisk virksomhed i artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112 er knyttet til direktivets artikel 2, idet virksomheden, for at den kan betegnes som økonomisk, skal være foretaget mod vederlag. Når en tjenesteyders virksomhed består i udelukkende at udføre tjenesteydelser uden direkte modydelse, er der intet beskatningsgrundlag, og disse tjenesteydelser er følgelig ikke pålagt moms. Afgiftspligtiges økonomiske virksomhed er nødvendigvis virksomhed, der udøves med det formål at opnå en modværdi, eller som kan kompenseres af en modværdi¹⁶.

38. Efter min opfattelse skal Domstolen således kun tage stilling til to retlige spørgsmål for at kunne give den forelæggende ret brugbare svar.

39. Afgørelsen af tvisten i hovedsagen afhænger således for det første af spørgsmålet, om en enhed såsom Saudaçor skal anses for afgiftspligtig, og besvarelsen af dette spørgsmål afhænger for sin del af, om selskabets virksomhed er eller ikke er af økonomisk karakter i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112. For at besvare dette spørgsmål skal det undersøges, om det vederlag, der udbetales af RAA, udgør en modydelse for de tjenesteydelser, der leveres af Saudaçor.

40. Såfremt Saudaçor skal anses for afgiftspligtig, skal det for det andet undersøges, om selskabet alligevel er fritaget for moms i medfør af artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112 som et offentligretligt organ, der udfører de omhandlede transaktioner i sin egenskab af offentlig myndighed.

41. Det er derfor i denne rækkefølge, at jeg foreslår at behandle de præjudicielle spørgsmål, der er stillet af Supremo Tribunal Administrativo.

42. Jeg bemærker desuden, at den portugisiske regering har underbygget sin påstand om, at artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112 ikke er relevant i forhold til hovedsagen, ved at gøre gældende, at eftersom Saudaçor har udført transaktioner, som efter selskabets egen opfattelse gør det muligt for det at fratrage moms på sine køb, kunne selskabet ikke længere påberåbe sig retten til momsfrigørelse for de samme transaktioner. I denne henseende har regeringen henvist til dommene i sagerne Cantor Fitzgerald International¹⁷ og MDDP¹⁸. Det forekommer mig imidlertid, at de oplysninger, der er indeholdt i disse domme, hverken kan overføres direkte på den foreliggende sag eller er relevante for afgørelsen af tvisten i hovedsagen.

14 — Jf. for så vidt angår sjette direktivs artikel 4, stk. 5, som svarer til den nuværende artikel 13 i direktiv 2006/112, dom Kommissionen mod Nederlandene (235/85, EU:C:1987:161, præmis 18).

15 — Jf. i denne retning domme T-Mobile Austria m.fl. (C-284/04, EU:C:2007:381, præmis 48), Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, præmis 15) og Kommissionen mod Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, præmis 34 og 39).

16 — Domme Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, præmis 10 og 11) og Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, præmis 12).

17 — Ifølge denne dom (C-108/99, EU:C:2001:526, præmis 33) skal en afgiftspligtig, der med henblik på at opnå et bestemt økonomisk mål har valget mellem fritagne og afgiftspligtige transaktioner, i egen interesse regelmæssigt træffe sin beslutning under hensyntagen til momsordningens objektive karakter. Princippet om afgiftsneutralitet indebærer ikke, at en afgiftspligtig, der har valget mellem to transaktioner, kan vælge den ene og gøre virkningerne af den anden gældende.

18 — I denne dom (C-319/12, EU:C:2013:778, præmis 45 og domskonklusionen) fastslog Domstolen, at en afgiftspligtig person ikke kan påberåbe sig en ret til fradrag for indgående moms, hvis de af ham leverede ydelser i henhold til en fritagelse fastlagt i national ret i strid med EU-rettens bestemmelser ikke er pålagt moms.

43. Efter min opfattelse er begrebet økonomisk virksomhed som omhandlet i artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112 og begrebet andre offentligretlige organer som omhandlet i direktivets artikel 13, stk. 1, første afsnit, begreber, som bygger på objektive kriterier. En adfærd udvist af en afgiftspligtig eller ikke-afgiftspligtig person kan ikke ændre rækkevidden af eller anvendelsesområdet for disse bestemmelser¹⁹.

B – Om den økonomiske karakter af Saudaçors virksomhed og om selskabets momspligt

44. Den forelæggende rets tvivl med hensyn til karakteren af Saudaçors ydelser, som kommer til udtryk i det tredje præjudicielle spørgsmål, skyldes det af Saudaçor anførte om, at det vederlag, selskabet har modtaget fra RAA, svarer til en budgetmæssig bevilling af indtægter mellem to offentligretlige organer med det formål at gøre det muligt for Saudaçor at varetage udførelsen af ikke-markedsmæssige tjenesteydelser på området for gennemførelse og administration af den regionale sundhedstjeneste.

45. Ifølge de øvrige parter, som har indgivet indlæg, har de beløb, der er udbetalt af RAA til Saudaçor, derimod en direkte sammenhæng med de tjenesteydelser, som Saudaçor har en forpligtelse til at levere til RAA.

46. Saudaçor har til opgave at levere tjenesteydelser af almen økonomisk interesse på sundhedsområdet med det formål at planlægge og administrere den regionale sundhedsordning og de it-systemer, infrastrukturer og installationer, der er omfattet heraf, samt at gennemføre anlægsarbejder, restaureringsarbejder, istandsættelser og ombygninger for sundhedsorganer eller -tjenester²⁰.

47. Den portugisiske regering har præciseret, at hovedsagen alene vedrører de betalinger, der er anført i § 2, litra a), og § 5, stk. 1, og bilag I til programaftalerne for perioderne 2004-2008 og 2009-2012 vedrørende de tjenesteydelser, som Saudaçor har forpligtet sig til at levere til RAA, eftersom de i hovedsagen omtvistede meddelelser om inddrivelse af moms alene vedrører disse betalinger²¹. Desuden er de omhandlede tjenesteydelser ifølge regeringen udelukkende tekniske og administrative støttetjenester, der ofte betegnes som »back office«-tjenester.

48. For så vidt angår nedsættelsen af medfinansieringen for 2009 ved beslutning af 8. marts 2010 har den portugisiske regering forklaret, at der var tale om en rettelse af en væsentlig fejl, som programaftalerne for 2009-2012 var behæftet med²², og ikke om en ensidig fastsættelse fra RAA's side af det vederlag, der skulle betales til Saudaçor, som i øvrigt havde sin egen selvstændige bestyrelse samt alle beføjelser til at forhandle og indgå kontrakter.

49. Det bemærkes for det første, at der ifølge artikel 9, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112 ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, og navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter. Ifølge retspraksis viser en analyse af disse definitioner

19 — Det skal desuden påpeges, at det under alle omstændigheder tilkommer de nationale domstole at nægte at indrømme en erhvervsdrivende ret til momsfradrag, hvis det på grundlag af objektive momenter er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug (jf. i denne retning dom Fini H C 32/03, EU:C:2005:128, præmis 33 og 34).

20 — Jf. ovenfor i punkt 12.

21 — Ifølge regeringen kan Saudaçor modtage andre beløb fra RAA ligeledes i medfør af programaftalernes §§ 2, 5 og 7, herunder navnlig støtte udbetalt af RAA til Saudaçor med henblik på at forfølge bestemte specifikke formål af betydelig offentlig interesse.

22 — Da denne programaftale først blev underskrevet den 5.3.2010, svarer det omhandlede støttebeløb, som er indskrevet i aftalen, ikke til det reelle beløb, der allerede var månedsvist faktureret og udbetalt for de ydelser, der faktisk var blevet leveret af Saudaçor i 2009.

udstrækningen af anvendelsesområdet, der dækkes af begrebet økonomisk virksomhed, og dettes objektive karakter i den forstand, at virksomheden betragtes i sig selv, uafhængigt af sit formål eller sine resultater. En virksomhed kvalificeres således generelt som økonomisk, når den har en varig karakter og udføres mod et vederlag, som oppebæres af den, der udøver virksomheden²³.

50. Det følger af fast retspraksis, at muligheden for at kvalificere en transaktion som en transaktion mod vederlag udelukkende forudsætter, at der består en *direkte sammenhæng* mellem leveringen af goder eller leveringen af tjenesteydelser og en modværdi, som den afgiftspligtige faktisk har modtaget. En tjenesteydelse udføres følgelig kun mod vederlag og er således afgiftspligtig, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren²⁴.

51. Det er uden betydning, at den erhvervsdrivendes virksomhed består i at udøve funktioner, som af almene hensyn er tillagt og reguleret ved lov²⁵. Således kan en betaling, som en offentlig myndighed foretager i almenhedens interesse, udgøre modværdien for en tjenesteydelse som omhandlet i direktiv 2006/112. Begrebet tjenesteydelse afhænger ikke af, hvorledes den, der betaler for den, anvender den. Det er kun arten af den indgåede forpligtelse, der har betydning, hvorfor forpligtelsen skal medføre et forbrug for at være omfattet af det fælles merværdiafgiftssystem²⁶.

52. Desuden kræves det end ikke, for at en tjenesteydelse kan anses for foretaget mod vederlag som omhandlet i direktiv 2006/112, at modydelsen for denne tjenesteydelse skal erlægges direkte af modtageren af ydelserne, men modydelsen kan også erlægges af en tredjemand²⁷. Dette er ganske vist ikke tilfældet i tvisten i hovedsagen, da modtageren af de ydelser, som leveres af Saudaçor, er RAA – den offentlige enhed, som har ansvaret for Azorernes regionale sundhedsordning – som gennemfører betalingen og er modtageren af disse tjenesteydelser.

53. Endelig fremgår det af Domstolens praksis, at når den omhandlede tjenesteydelse bl.a. er karakteriseret ved, at tjenesteyderen til stadighed står til rådighed med henblik på, på givne tidspunkter, at levere de fornødne ydelser, er det ikke nødvendigt for at fastslå en direkte sammenhæng mellem den nævnte ydelse og den modtagne modydelse at godtgøre, at en betaling vedrører en individualiseret, enkeltstående ydelse²⁸.

54. Efter min opfattelse følger det uden videre af programaftalerne, hvori der udtrykkeligt er fastsat et vederlag »som modydelse for de af [aftalen] omfattede tjenesteydelser«, at der er en direkte sammenhæng mellem udbetalingerne fra RAA og den levering af tjenesteydelser af almen interesse, der foretages af Saudaçor. Den omstændighed, at en betaling foretages af en offentlig myndighed i almenhedens interesse, udelukker ikke muligheden for, at den kan anses for at udgøre modværdien for en tjenesteydelse i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i direktiv 2006/112²⁹.

23 — Domme Kommissionen mod Nederlandene (235/85, EU:C:1987:161, præmis 8, 9 og 15), Kommissionen mod Grækenland (C-260/98, EU:C:2000:429, præmis 26 og 28) og Kommissionen mod Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

24 — Domme Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, præmis 11 og 12), Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, præmis 13 og 14), Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, præmis 39), Kommissionen mod Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, præmis 44), GFKL Financial Services (C-93/10, EU:C:2011:700, præmis 18 og 19) og Serebryannay vek (C-283/12, EU:C:2013:599, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

25 — Domme Kommissionen mod Nederlandene (235/85, EU:C:1987:161, præmis 10), Kommissionen mod Irland (C-358/97, EU:C:2000:425, præmis 31) og Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (C-359/97, EU:C:2000:426, præmis 43).

26 — Dom Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, præmis 20).

27 — Domme Loyalty Management UK et Baxi Group (C-53/09 og C-55/09, EU:C:2010:590, præmis 56) og Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, præmis 34).

28 — Domme Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, præmis 40) og Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, præmis 36). I den foreliggende sag følger det af programaftalerne, at vederlaget fra RAA udbetales til Saudaçor i tolvte dele, og ifølge den portugisiske regering faktureres Saudaçors ydelser ligeledes månedsvis.

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

55. Det følger desuden af Domstolens praksis, at det er et grundlæggende kriterium ved anvendelsen af det fælles moms-system, at der tages hensyn til den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed. For at opfylde retssikkerhedskravene, og da den kontraktmæssige situation i princippet afspejler den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed ved transaktionerne, udgør de relevante kontraktvilkår sædvanligvis et element, der skal tages i betragtning, medmindre det viser sig, at de pågældende kontraktvilkår udgør et rent kunstigt arrangement, som ikke svarer til den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed³⁰. Dette forekommer ikke at være tilfældet i tvisten i hovedsagen. Kontraktvilkårene kan derfor tages i betragtning som et bedømmelsesgrundlag.

56. Det er heller intet i den foreliggende sag, der tyder på, at det vederlag, som Saudaçor har modtaget, åbenbart ikke svarer til den reelle værdi af den leverede ydelse³¹. Tværtimod fremgår det af programaftalerne, at vederlagsbeløbene kan tilpasses, hvis de viser sig at være utilstrækkelige til at gennemføre programaftalen. Det forekommer mig, at sådanne tilpasninger i form af forhøjelser af beløbene ikke fandt sted i perioden fra 2007 til 2010. Derimod blev revisionen af medfinansieringen for 2009 i form af nedsættelsen af det pågældende vederlag gennemført i en situation, hvor de beløb, som allerede var faktureret af Saudaçor, på tidspunktet for undertegnelsen af programaftalen for det pågældende år var næsten 2 mio. EUR mindre end det beløb, der var fastsat i den programaftale, der blev underskrevet i 2010.

57. Saudaçors virksomhed, der består i planlægnings-, administrations- og rådgivningsydelser, har en varig karakter, og Saudaçor modtager et vederlag som modværdi for sine ydelser. Følgelig har Saudaçors virksomhed en økonomisk karakter og udgør tjenesteydelser leveret mod vederlag. Desuden skal det fremhæves, at Saudaçor på ingen måde leverer offentlige sundhedsydelser til borgerne på Azorerne. Sådanne ydelser leveres af de enheder, som er medlemmer af det regionale sundhedsvæsen.

58. Da de tjenesteydelser, som er omhandlet i hovedsagen, og som leveres af Saudaçor, skal anses for at være af økonomisk karakter, må Saudaçor anses for momspligtig, jf. artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112. Herefter skal der foretages en fortolkning af begrebet offentligretligt organ i artikel 13, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112 for at kunne vurdere, om Saudaçor ikke desto mindre kan være fritaget for moms som et offentligretligt organ, der udøver virksomhed i sin egenskab af offentlig myndighed.

C – Om muligheden for at anvende fritagelsen i artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112 på Saudaçors økonomiske virksomhed

1. Den manglende relevans af begrebet »offentligretligt organ« som omhandlet i direktiv 2004/18 for fortolkningen af artikel 13, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112

59. I hovedsagen har Saudaçor foreslået, at begrebet »andre offentligretlige organer« som omhandlet i artikel 13, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112 af hensyn til den interne sammenhæng i ordningen fortolkes i lyset af begrebet »offentligretligt organ« i artikel 1, stk. 9, i direktiv 2004/18. Ifølge Saudaçor er begrebet offentligretligt organ et tværgående begreb i EU-retten. Med sit første præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret afklaret, om en sådan fortolkning er mulig.

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

31 — Jf. i denne forbindelse dom Kommissionen mod Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, præmis 49 og 51), hvorefter sammenhængen mellem de retshjælpsydelser, der ydes af de offentlige retshjælpskontorer, og den modværdi, som skal betales af retshjælpsmodtagerne, ikke i det konkrete tilfælde havde den direkte karakter, som kræves, for at modværdien kan anses for et vederlag for disse tjenesteydelser, og følgelig for at disse tjenesteydelser kan anses for økonomisk virksomhed, eftersom det delvise vederlag, som betales af retshjælpsmodtageren til de offentlige retshjælpskontorer, kun delvist afhang af den faktiske værdi af de ydede tjenesteydelser.

60. I lighed med den portugisiske regering, Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen er jeg af den opfattelse, at en sådan fortolkning ikke kan lægges til grund af de grunde, der er anført nedenfor.

61. Det bemærkes, at der ved artikel 9 og 13 i direktiv 2006/112 er givet moms en et meget vidt anvendelsesområde. Domstolen har allerede flere gange har fastslået, at det fremgår af opbygningen af og formålet med direktiv 2006/112 samt af den plads, direktivets artikel 13 har i det fælles momssystem, der er indført ved sjette direktiv, at enhver form for økonomisk aktivitet i princippet pålægges moms³².

62. EU-lovgiver har således ønsket at begrænse anvendelsesområdet for moms fritagelsen for offentligretlige organer for at overholde denne hovedregel³³. Formålet med artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112 er således udelukkende at moms fritage økonomisk virksomhed udøvet af offentligretlige organer i deres egenskab af offentlige myndigheder med undtagelse af de situationer, hvor fritagelsen for afgiftspligten ville føre til »konkurrenceforvridning af en vis betydning«³⁴.

63. Artikel 13 er i Domstolens praksis blevet anset for en fritagelsesbestemmelse, som må placeres i den generelle sammenhæng i det fælles momssystem³⁵. Som en undtagelse fra princippet om momspligt for enhver form for virksomhed af økonomisk karakter skal artikel 13, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112 derfor gøres til genstand for en *streng fortolkning*³⁶. Dette omfatter helt indlysende også fortolkningen af begrebet »andre offentligretlige organer«, der er anført i direktivets artikel 13, stk. 1, første afsnit.

64. Derimod skal begrebet »offentligretligt organ« som omhandlet i artikel 1, stk. 9, i direktiv 2004/18, henset til de formål, der forfølges med de EU-retlige bestemmelser om samordning af fremgangsmåderne ved offentlige tjenesteydelsesaftaler, herunder navnlig det dobbelte formål om at åbne for konkurrence og skabe gennemsigtighed, fortolkes vidt og formålsbestemt³⁷.

65. Følgelig må det fastslås, at betydningen af på den ene side begrebet »offentligretligt organ« i direktiv 2004/18 og på den anden side begrebet »andre offentligretlige organer« i direktiv 2006/112 ikke er identisk, idet formålene med disse to direktiver er meget forskellige. Som den portugisiske regering har påpeget, ville formålene med det fælles momssystem således blive bragt i fare, hvis det i forhold til denne afgift var muligt at anlægge en vid fortolkning af begrebet »andre offentligretlige organer« i lighed med den, der af formålsbestemte årsager anlægges af begrebet »offentligretligt organ« i direktiv 2004/18 med henblik på at overholde reglerne for offentlige tjenesteydelsesaftaler. En sådan sammenstilling ville rent faktisk føre til en uberettiget moms fritagelse for økonomisk virksomhed udøvet af de offentligretlige og privatretlige juridiske personer, som er omfattet af artikel 1, stk. 9, i direktiv 2004/18.

32 — Domme Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, præmis 25-28 og 38), Kommissionen mod Irland (C-554/07, EU:C:2009:464, præmis 39) og Kommissionen mod Nederlandene (C-79/09, EU:C:2010:171, præmis 76).

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

34 — Artikel 13, stk. 2, i direktiv 2006/112.

35 — Dom Kommissionen mod Nederlandene (235/85, EU:C:1987:161, præmis 18).

36 — Jf. i denne forbindelse domme Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, præmis 60), Kommissionen mod Irland (C-554/07, EU:C:2009:464, præmis 42) og Kommissionen mod Spanien (C-154/08, EU:C:2009:695, præmis 119) samt kendelse Gmina Wrocław (C-72/13, EU:C:2014:197, præmis 19).

37 — Jf. bl.a. domme Adolf Truley (C-373/00, EU:C:2003:110, præmis 43) og Kommissionen mod Spanien (C-214/00, EU:C:2003:276, præmis 53 og den deri nævnte retspraksis).

66. Det skal tilføjes, som Det Forenede Kongeriges regering med rette har anført, at EU-lovgiver i direktiv 2006/112 bevidst har valgt ikke at henvise til begrebet »offentligretligt organ«, som det fremgår af direktiv 2004/18. I andre sammenhænge, når det er blevet anset for relevant at skabe en forbindelse mellem to EU-retlige instrumenter, har EU-lovgiver valgt at vedtage den definition, der er anvendt i direktiv 2004/18 ved hjælp af en krydshenvisning³⁸.

67. Følgelig skal begrebet »andre offentligretlige organer« i artikel 13, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112 udelukkende fortolkes under hensyntagen til opbygningen af og formålet med dette direktiv samt til den plads, den pågældende bestemmelse har i det fælles momssystem, der er indført ved sjette direktiv³⁹.

2. Fortolkningen af begrebet »andre offentligretlige organer« og den retlige kvalifikation af Saudaçor i denne forbindelse

68. For så vidt angår det andet og fjerde præjudicielle spørgsmål er det væsentlige spørgsmål i forhold til fortolkningen af begrebet »andre offentligretlige organer« som omhandlet i artikel 13, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112 spørgsmålet om, hvorvidt der er tale om et selvstændigt EU-retligt begreb, som Det Forenede Kongeriges regering har gjort gældende, eller snarere en indirekte henvisning til medlemsstaternes nationale lovgivning.

69. Jeg skal indledningsvis bemærke, at EU-lovgiver har valgt ikke at definere dette begreb inden for rammerne af direktiv 2006/12 og ikke at henvise til begrebet »offentligretligt organ«, som det bl.a. fremgår af direktiv 2004/18, som jeg allerede har anført i punkt 66 ovenfor.

70. Begrebet »andre offentligretlige organer« var allerede anført i sjette direktivs artikel 4, stk. 5, første afsnit, hvis ordlyd er identisk med ordlyden af artikel 13, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112. I denne tidligere bestemmelse er der i den franske sprogversion nævnt »les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public« (»[s]tater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer«).

71. Den identiske ordlyd af artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112 og sjette direktivs artikel 4, stk. 5, første afsnit, er i denne henseende bevaret i den tyske og den engelske version. I den tyske version er opregningen som følger: »Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts«, mens den engelske version har følgende ordlyd: »states, regional and local government authorities and other bodies governed by public law«.

72. Det bemærkes imidlertid, at de forskellige sprogversioner ikke er fuldstændig tilsvarende, idet der i den franske version ud over andre offentligretlige organer er opregnet fire niveauer af offentligretlige organer, mens der i den tyske og den engelske version kun er opregnet tre. Hvad angår de andre oprindelige sprogversioner af bestemmelsen opregnes i den danske og den italienske version fire kategorier af organer i lighed med den franske version, mens der i den nederlandske version er opregnet fem: »de Staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen«.

38 — Jf. f.eks. artikel 2, stk. 8, i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2012/27/EU af 25.10.2012 om energieffektivitet, om ændring af direktiv 2009/125/EF og 2010/30/EU samt om ophævelse af direktiv 2004/8/EF og 2006/32/EF (EUT L 315, s. 1), artikel 2, nr. 16), i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 1303/2013 af 17.12.2013 om fælles bestemmelser for Den Europæiske Fond for Regionaludvikling, Den Europæiske Socialfond, Samhørighedsfonden, Den Europæiske Landbrugsfond for Udvikling af Landdistrikterne og Den Europæiske Hav- og Fiskerifond og om generelle bestemmelser for Den Europæiske Fond for Regionaludvikling, Den Europæiske Socialfond, Samhørighedsfonden og Den Europæiske Hav- og Fiskerifond og om ophævelse af Rådets forordning (EF) nr. 1083/2006 (EUT L 347, s. 320), samt artikel 2, litra i), i Rådets forordning (EF) nr. 1698/2005 af 20.9.2005 om støtte til udvikling af landdistrikterne fra Den Europæiske Landbrugsfond for Udvikling af Landdistrikterne (ELFUL) (EUT L 277, s. 1). Sidstnævnte forordning er vedtaget før vedtagelsen af direktiv 2006/112, og de to førstnævnte retsakter er vedtaget efter dets vedtagelse, hvilket viser, at EU-lovgivers praksis i denne forbindelse er uændret.

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

73. Den fremgangsmåde, der er anvendt med henblik på at udarbejde denne liste, er ikke forklaret i begrundelsen til forslaget til sjette direktiv⁴⁰, men flere sproglige versioner⁴¹ af det oprindelige forslag til sjette direktiv er blevet ændret før vedtagelsen af direktivet for at tilføje ordet »andre«⁴².

74. Henset til de sproglige forskelle samt tilstedeværelsen af ordet »andre« på listen forekommer det mig klart, at listen har til formål på ikke-udtømmende vis at opregne de organer, der kan være fritaget for moms i henhold til artikel 13, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112. Stater, regioner, amter og kommuner er således kun eksempler på organer, der kan være fritaget.

75. Jeg er derfor af den opfattelse, at den eneste funktion for begrebet »andre offentligretlige organer« indeholdt i denne bestemmelse er at vise, at bestemmelsen kun har karakter af eksempler. Tilstedeværelsen af sproglige forskelle med hensyn til antallet af og betegnelsen for de organer og enheder, der kan være fritaget, understøtter denne analyse.

76. Følgelig forekommer det mig, at listen i artikel 13, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112 med hensyn til begrebet »andre offentligretlige organer« indirekte henviser til medlemsstaternes lovgivninger.

77. Det Forenede Kongeriges regering har under retsmødet gjort gældende, at begrebet offentligretligt organ er et selvstændigt begreb i EU-retten. Ifølge regeringen kunne det, såfremt begrebet alene afhang af medlemsstaternes lovgivninger, give det en for vidtgående rækkevidde. Kvalificeringen af en enhed som et offentligretligt organ i den nationale lovgivnings forstand er ikke uden betydning, men den er ikke afgørende.

78. Det er korrekt, at Domstolens praksis ved første øjekast synes at bekræfte Det Forenede Kongeriges antagelse. Selv om det ganske vist er relevant med henblik på at afgøre, hvorledes organet skal behandles i forhold til moms, at et organ ved en medlemsstats forvaltningsretlige regler er udpeget som et offentligretligt organ, kan det ifølge Domstolen således ikke anses for afgørende, såfremt den reelle karakter og indholdet af den virksomhed, som det pågældende organ udøver, viser, at de strenge betingelser for anvendelsen af denne momsfritagelsesregel ikke er opfyldte⁴³.

79. Sagen Kommissionen mod Spanien vedrørte imidlertid en situation, hvor udpegelsen af et organ som et offentligretligt organ ved den nationale lovgivning ikke var i overensstemmelse med organets karakter og den virksomhed, som organet reelt udøvede, idet de omhandlede erhvervsdrivende ikke var integreret i det offentliges forvaltningsapparat og udøvede deres virksomhed inden for rammerne af et erhverv, der kunne sidestilles med et liberalt erhverv. Den fortolkning, der blev anlagt i den konkrete sag, var således nødvendig for at sikre en streng fortolkning af enhver fritagelsesregel, såsom reglen i artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112⁴⁴.

80. Derimod er det vanskeligt at forestille sig, at et organ, som i henhold til den nationale lovgivning er betegnet som privatretligt, kan betegnes som et offentligretligt organ i henhold til EU-retten. Eftersom der ikke er en definition af »offentligretlig« på EU-retligt plan, er der således grundlag for at henvise til de enkelte medlemsstaters offentligretlige regler.

40 — Explanatory Memorandum (KOM(73) 950 af 20.6.1973).

41 — Bl.a. den franske, tyske, italienske og nederlandske version.

42 — Jf. Kommissionens forslag af 29.6.1973 til Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT C 80, s. 1).

43 — Dom Kommissionen mod Spanien (C-154/08, EU:C:2009:695, præmis 119).

44 — Jf. ovenfor i punkt 63. Det skal imidlertid påpeges, at en »streng« fortolkning ikke nødvendigvis betyder en »indskrænkende« fortolkning. Bestemmelser om fritagelse fra moms bør fortolkes strengt, men de bør heller ikke tømmes for indhold ved fortolkning. Begrænsninger af fritagelser fra moms bør ikke fortolkes indskrænkende, men bør heller ikke fortolkes således, at de gives et indhold, som går videre end ordlyden. Såvel fritagelserne som enhver begrænsning, der måtte være af dem, skal fortolkes på en sådan måde, at fritagelserne finder anvendelse på de områder som de var tiltænkt at finde anvendelse på, men intet mere (jf. i denne forbindelse generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse Zoological Society, C 267/00, EU:C:2001:698, punkt 19).

81. Som jeg allerede har anført i punkt 63 ovenfor, skal artikel 13, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112 som en undtagelse fra princippet om momspligt for enhver form for virksomhed af økonomisk karakter imidlertid gøres til genstand for en streng fortolkning. Således kan denne bestemmelse i overensstemmelse med det kumulative kriterium om udøvelse af virksomhed i egenskab af offentlig myndighed anvendes til at begrænse, men ikke udvide kvalifikationen som offentligretligt organ i national lovgivning, når den ville føre til en fritagelse for moms i strid med ånden i direktiv 2006/112 og formålene med direktivets artikel 13.

82. Efter min opfattelse følger det heraf, at artikel 13, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112 ikke kan fortolkes således, at et privatretligt organ i den nationale lovgivnings forstand vil kunne blive betegnet som et offentligretligt organ i henhold til EU-retten. Medlemsstaterne bør kunne definere de »andre offentligretlige organer« snævert, uden at EU-retten kan udvide denne definition til andre organer, som i overensstemmelse med de anvendelige nationale bestemmelser er af privat karakter. Efter min opfattelse ændrer Domstolens standpunkt i nævnte dom i sagen Kommissionen mod Spanien⁴⁵ ikke ved denne konklusion.

83. Hvad mere er, når henses til samtlige forudgående betragtninger, forekommer det mig, at begrænsningen af en national definition af et offentligretligt organ, som ikke afspejler den reelle karakter og indholdet af et sådant organs virksomhed, ligeledes vil kunne foretages igennem den anden kumulative betingelse, der er påkrævet for, at fritagelsesreglen finder anvendelse, dvs. betingelsen om, at det pågældende organ skal handle i sin egenskab af offentlig myndighed. Virksomhed, der udøves i »egenskab af offentlig myndighed« som omhandlet i artikel 13, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112, er et selvstændigt begreb i EU-retten. For at denne regel om fritagelse for afgift kan finde anvendelse på et organ, skal der ifølge dommen i sagen Kommissionen mod Spanien ud over organets betegnelse i national ret således tages hensyn til »den reelle karakter og indholdet af den virksomhed, som dette organ udøver«⁴⁶. »Indholdet af virksomheden« kan efter min opfattelse forstås som en direkte henvisning til betingelsen om udøvelse af virksomhed i sin »egenskab af offentlig myndighed«.

84. For så vidt angår det kumulative kriterium om udøvelse af virksomhed i egenskab af offentlig myndighed følger det af fast retspraksis, at virksomhed, der udøves af offentligretlige organer i deres egenskab af offentlig myndighed i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i artikel 13, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112, er virksomhed, som udøves af offentligretlige organer på grundlag af deres særlige retlige status, men ikke virksomhed, som de udøver på samme retlige vilkår som private erhvervsdrivende. Det tilkommer den nationale ret at foretage en retlig bedømmelse af den omhandlede virksomhed på grundlag af dette kriterium⁴⁷.

85. I denne forbindelse fremgår det af retspraksis, at omfanget af afgiftsfritagelsen for offentligretlige organer lader sig fastslå på grundlag af reglerne for udøvelsen af de omhandlede virksomhedsformer. I det omfang, hvori det ifølge artikel 13, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112 er en betingelse for afgiftsfritagelse for offentligretlige organer, at disse handler »i deres egenskab af offentlig myndighed«, er det nemlig udelukket at indrømme afgiftsfritagelse for virksomhed, som de samme organer udøver, ikke som offentligretlige retssubjekter, men som privatretlige retssubjekter. Det eneste kriterium, der

45 — C-154/08, EU:C:2009:695.

46 — Ibidem, præmis 119.

47 — Jf. bl.a. domme Comune di Carpaneto Piacentino m.fl. (231/87 og 129/88, EU:C:1989:381, præmis 16), Comune di Carpaneto Piacentino m.fl. (C-4/89, EU:C:1990:204, præmis 8), Kommissionen mod Frankrig (C-276/97, EU:C:2000:424, præmis 40), Kommissionen mod Irland (C-358/97, EU:C:2000:425, præmis 38), Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (C-359/97, EU:C:2000:426, præmis 50), Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, præmis 17) og Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, præmis 21).

imidlertid kan anvendes til en sikker adskillelse af disse to former for virksomhed, er derfor den retlige ordning, der ifølge national ret finder anvendelse⁴⁸. Klassificeringen af en transaktion som virksomhed udøvet i »egenskab af offentlig myndighed« afhænger således også til en vis grad af den anvendelige nationale ret.

86. Det bemærkes, at retspraksis klart fastslår princippet om, at *private erhvervsdrivende* ikke kan være fritaget for moms i medfør af artikel 13, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112, selv om deres virksomhed består i at foretage handlinger, som henhører under den offentlige myndigheds prærogativer⁴⁹. Såfremt en givet erhvervsdrivende ikke er integreret i det offentliges forvaltningsapparat, udøves dennes virksomhed således ikke som offentligretligt organ, men i form af en virksomhed, som udøves inden for rammerne af et erhverv, der kan sidestilles med et liberalt erhverv⁵⁰. Følgelig kan artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112 ikke finde anvendelse på et privat selskab, selv om dette er fuldt ud ejet af et offentligretligt organ⁵¹.

87. Saudaçor er et aktieselskab og er ifølge artikel 4, stk. 1, i regionalt lovdekret nr. 41/2003/A bl.a. reguleret ved bestemmelserne for sektoren for statsejede virksomheder og *ved privatretten*. Desuden bestemmes det i artikel 7 i lovdekret nr. 558/99 om regulering af retsordningen inden for statsejede virksomheder, at offentlige virksomheder er reguleret *ved privatretten*.

88. For så vidt som Saudaçor, som et aktieselskab med udelukkende offentlig kapital, der ikke er integreret i organisationen af den offentlige forvaltning, i medfør af den gældende nationale lovgivning reguleres ved privatretten, hvilket det under alle omstændigheder tilkommer den nationale domstol at afklare, og afgiftspålægges og beskattes i overensstemmelse med den fælles ordning, er selskabet således en privat erhvervsdrivende.

89. Et sådant aktieselskab kan følgelig ikke betegnes som et offentligretligt organ som omhandlet i artikel 13, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112, og den omhandlede virksomhed, som udøves af selskabet, kan derfor ikke være fritaget for moms i medfør af denne bestemmelse. Den omstændighed, at Saudaçor til brug for gennemførelsen af visse af sine opgaver råder over de samme myndighedsbeføjelser som RAA, er uden betydning for denne konstatering.

90. Jeg skal påpege, at to kumulative betingelser skal være opfyldt for, at artikel 13, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112 finder anvendelse, nemlig at virksomheden skal udøves af et offentligretligt organ, og udøvelsen af virksomhed skal varetages i egenskab af offentlig myndighed⁵². Da den første betingelse ikke er opfyldt i den foreliggende sag, er det ikke fornødent at undersøge Saudaçors virksomhed i forhold til den anden betingelse.

48 — Jf. i denne retning domme Comune di Carpaneto Piacentino m.fl. (231/87 og 129/88, EU:C:1989:381, præmis 15) og Comune di Carpaneto Piacentino m.fl. (C 4/89, EU:C:1990:204, præmis 10).

49 — Domme Kommissionen mod Frankrig (C-276/97, EU:C:2000:424, præmis 45 og 46), Kommissionen mod Irland (C-358/97, EU:C:2000:425, præmis 43 og 44) og Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (C-359/97, EU:C:2000:426, præmis 55 og 56).

50 — Ibidem samt dom Kommissionen mod Spanien (C-154/08, EU:C:2009:695, præmis 115). I dom CO.GE.P.(C-174/06, EU:C:2007:634, præmis 24 og 25) fastslog Domstolen, at den situation, at en offentlig indretning med økonomisk karakter, som ikke handler i statens navn og for dennes regning, men i eget navn, og ved at træffe selvstændige afgørelser, ikke opfyldte de kumulative betingelser, som kræves for at anvende fritagelsesreglen i artikel 4, stk. 5, i sjette direktiv.

51 — Jf. i denne henseende Kommissionens endelige rapport af 1.3.2011 med titlen »VAT in the public sector and exemptions in the public interest«, Final report for TAXUD/2009/DE/316, s. 41.

52 — Jf. bl.a. domme Kommissionen mod Frankrig (C-276/97, EU:C:2000:424, præmis 39) og Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, præmis 19).

V – Forslag til afgørelse

91. Henset til ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål stillet Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) på følgende måde:

»Hvad angår det tredje spørgsmål udgør den »medfinansiering«, der udbetales i henhold til en programaftale »som modydelse for de af aftalen omfattede tjenesteydelser« af et offentligt organ til et privatretligt aktieselskab, hvoraf det offentlige organ ejer 100% af selskabskapitalen, i en situation som den i hovedsagen omhandlede, modværdien for de tjenesteydelser, der er leveret af dette aktieselskab til denne offentlige enhed.

Hvad angår det første spørgsmål kan begrebet »andre offentligretlige organer« som omhandlet i artikel 13, stk. 1, første afsnit, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem ikke fortolkes i lyset af begrebet »offentligretligt organ«, som det er defineret i artikel 1, stk. 9, i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2004/18/EF af 31. marts 2004 om samordning af fremgangsmåderne ved indgåelse af offentlige vareindkøbskontrakter, offentlige tjenesteydelseskontrakter og offentlige bygge- og anlægskontrakter.

Hvad angår det andet og fjerde præjudicielle spørgsmål kan et aktieselskab med udelukkende offentlig kapital, som ikke er integreret i organiseringen af den offentlige forvaltning, og som i henhold til gældende nationale lovgivning er underlagt privatretten og afgiftspålægges og beskattes i overensstemmelse med den fælles ordning, i henhold til direktiv 2006/112 ikke betegnes som et offentligretligt organ som omhandlet i dette direktivs artikel 13, stk. 1.«