Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. NIILO JÄÄSKINEN
présentées le 30 juin 2015[1]

Affaire C-276/14

Gmina Wrocław
contre
Minister Finansów

[demande de décision préjudicielle formée par le Naczelny Sąd Administracyjny (Pologne)]

«Renvoi préjudiciel — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Directive 2006/112/CE — Articles 9 et 13 — Articles 5, paragraphe 3, et 4, paragraphe 2, TUE — Activités économiques accomplies par une entité organisationnelle communale en une qualité autre que celle d'autorité publique — Entité organisationnelle communale dont les activités économiques ne remplissent pas le critère d'indépendance — Possibilité de qualifier une telle entité d'assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée au sens des dispositions de la directive 2006/112»

I – Introduction

1. La présente demande de décision préjudicielle, formée par le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative), soulève la question de savoir si une entité organisationnelle communale, dont les activités économiques ne remplissent pas le critère d'indépendance au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE[2], peut être qualifiée d'assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») séparément de la commune dont elle fait partie, pour les opérations économiques réalisées par cette entité pour le compte de la commune.

2. En particulier, la juridiction de renvoi interroge la Cour sur le point de savoir si cette notion d'indépendance, au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112, doit être prise en compte pour pouvoir qualifier d'assujettis à la TVA les organismes de droit public tels que les entités budgétaires communales visées dans la demande de décision préjudicielle, compte tenu de l'article 13, paragraphe 1, de cette directive ainsi que des articles 4, paragraphe 2, et 5, paragraphe 3, TUE, relatifs aux principes de subsidiarité et d'autonomie institutionnelle.

1 — Langue originale: le français.

2 — Directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1).

3. L'enjeu de l'affaire, du point de vue de la République de Pologne, est lié au fait que, en Pologne, les communes exercent leurs missions de service public de manière autonome, par le biais d'entités organisationnelles créées à cette fin, notamment les entités budgétaires communales [3], qui ont, jusqu'à ce jour, été considérées comme des assujetties à la TVA distinctes de la commune. La présente affaire soulève donc une question d'interprétation des articles 9 et 13 de la directive 2006/112 impliquant de déterminer comment il convient d'apprécier la manière dont ces entités organisationnelles, notamment les entités budgétaires communales, exercent leurs activités économiques.

4. La question concernant les principes de subsidiarité et d'autonomie institutionnelle établis dans les articles 5, paragraphe 3, et 4, paragraphe 2, TUE a été soulevée par la juridiction de renvoi dans la mesure où elle estime que l'impossibilité d'enregistrer les entités budgétaires communales, telles que celles visées dans l'affaire au principal, comme des assujetties à la TVA séparément de la commune, pourrait avoir des conséquences sur le modèle de fonctionnement des collectivités territoriales en Pologne. Il convient alors d'examiner si ces dispositions du droit primaire ont, à cet égard, une incidence sur l'interprétation des dispositions pertinentes de la directive 2006/112.

5. Comme l'ont souligné les parties ayant présenté des observations dans la présente affaire, la jurisprudence de la Cour concernant ce critère d'indépendance a porté sur l'application de celui-ci aux activités des personnes physiques accomplissant des fonctions publiques et des entités privées. Par conséquent, la juridiction de renvoi a invité la Cour à examiner s'il convient d'appliquer de la même manière cette jurisprudence aux organismes de droit public.

II – Le cadre juridique

A – *La directive 2006/112*

6. La directive 2006/112 a abrogé et remplacé, à compter du 1er janvier 2007, la législation communautaire existant en matière de TVA, notamment la sixième directive [4].

7. L'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112 dispose:

«Est considéré comme 'assujetti' quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

Est considérée comme 'activité économique' toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est en particulier considérée comme activité économique, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence.»

3 — Le système polonais prévoit également d'autres types d'entités organisationnelles communales ainsi que des entités étatiques. Par exemple, les établissements budgétaires communaux sont, selon la commune de Wrocław, caractérisés par un degré plus élevé d'indépendance que les entités budgétaires communales.

4 — Sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»). En dépit des nombreuses modifications rédactionnelles, les dispositions pertinentes de la directive 2006/112 sont, en substance, identiques aux dispositions correspondantes de la sixième directive. Voir, en ce sens, arrêt Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, point 6).

8. Aux termes de l'article 10 de la directive 2006/112:

«La condition que l'activité économique soit exercée d'une façon indépendante visée à l'article 9, paragraphe 1, exclut de la taxation les salariés et autres personnes dans la mesure où ils sont liés à leur employeur par un contrat de louage de travail ou par tout autre rapport juridique créant des liens de subordination en ce qui concerne les conditions de travail et de rémunération et la responsabilité de l'employeur.»

9. L'article 13, paragraphe 1, de ladite directive est libellé comme suit [5]:

«Les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions.

Toutefois, lorsqu'ils effectuent de telles activités ou opérations, ils doivent être considérés comme des assujettis pour ces activités ou opérations dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance.

En tout état de cause, les organismes de droit public ont la qualité d'assujettis pour les activités figurant à l'annexe I et dans la mesure où celles-ci ne sont pas négligeables.»

B – *Le droit polonais*

10. L'article 15, paragraphe 1, de la loi du 11 mars 2004, sur la taxe sur les biens et les services [6], transpose en droit polonais l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112 et est libellé comme suit:

«Sont considérées comme assujetties les personnes morales, les entités organisationnelles n'ayant pas la personnalité juridique et les personnes physiques qui accomplissent, d'une façon indépendante, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.»

11. L'article 15, paragraphe 6, de la loi TVA nationale prévoit que ne sont pas considérés comme assujettis les organes d'autorités publiques et les bureaux de ces organes en ce qui concerne les missions instituées par des dispositions spécifiques et pour la réalisation desquelles ils ont été désignés, à l'exclusion des activités réalisées en vertu de contrats de droit privé.

III – Le litige au principal, la question préjudicielle et la procédure devant la Cour

12. Dans le système administratif polonais, les communes exécutent les missions qui leur ont été confiées en vertu de la loi du 8 mars 1990 sur les communes [7] avec le concours des établissements budgétaires territoriaux et des entités budgétaires communales [8]. Ces dernières, qui ne sont pas dotées d'une personnalité juridique propre, contribuent essentiellement à réaliser les missions de la commune et n'ont pas vocation à exécuter une activité économique, laquelle peut tout au plus intervenir à

5 — Concernant les divergences entre plusieurs versions linguistiques de l'article 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112 ainsi que l'analyse de la notion d'«autres organismes de droit public», voir mes conclusions dans l'affaire Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:430, points 68 à 82).

6 — Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U nº 54, position 535, telle que modifié, ci-après la «loi TVA nationale».

7 — Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, Dz. U de 2001, nº 142, position 1591, version consolidée. L'article 9, paragraphe 1, de cette loi dispose que, «afin de mener à bien ses missions, la commune peut créer des entités organisationnelles et également conclure des accords avec d'autres organismes, dont les ONG [organisations non gouvernementales]».

8 — La création des entités budgétaires est régie par la loi sur les finances publiques (ustawa o finansach publicznych, Dz. U de 2013, position 885, telle que modifiée).

l'occasion d'une autre activité principale. Les revenus et les dépenses de ces entités budgétaires communales, y compris ceux qui sont liés à leurs activités économiques soumises à la TVA, font partie du budget de la commune. Ces entités incluent entre autres des écoles et des maisons culturelles.

13. Le litige au principal, opposant la Gmina Wrocław (commune de Wrocław) au Minister Finansów (ministre des Finances polonais, ci-après le «ministre des Finances»), trouve son origine dans des demandes d'interprétation du droit fiscal faites par cette commune.

14. La commune de Wrocław a demandé au ministre des Finances si une entité budgétaire communale peut être enregistrée comme assujettie à la TVA séparément de la commune pour des opérations relevant de la TVA ou si la commune elle-même doit être enregistrée en tant qu'assujettie pour les opérations effectuées par son entité budgétaire. Selon cette commune, ces entités budgétaires communales ne rempliraient pas le critère d'indépendance pour l'assujettissement à la TVA, prévu à l'article 15, paragraphes 1 et 2, de la loi TVA nationale et, par conséquent, ne pourraient pas être enregistrées séparément. En outre, l'enregistrement des entités budgétaires communales séparément de la commune entraînerait certains inconvénients d'ordre pratique [9].

15. Par ses rescrits, le ministre des Finances a estimé que, dès lors que les entités budgétaires communales, distinctes de la structure de la commune, réalisent des activités économiques de façon indépendante au regard de critères objectifs et exécutent à cette occasion des activités assujetties à la TVA, elles devraient être considérées comme étant assujetties à la TVA séparément de la commune.

16. La commune de Wrocław a introduit des recours auprès du Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (tribunal administratif de voïvodie à Wrocław) contre ces rescrits du ministre des Finances. Ce tribunal ayant rejeté les recours, cette commune a formé un pourvoi en cassation devant la juridiction de renvoi.

17. Par ordonnance du 30 janvier 2013, la formation ordinaire du Naczelny Sąd Administracyjny a renvoyé à une formation élargie de cette même juridiction la question de savoir si une entité budgétaire communale était assujettie à la taxe sur les biens et les services. Cette formation élargie a retenu, par décision du 24 juin 2013 contenant la réponse à la chambre ordinaire de cette juridiction, que les entités budgétaires communales visées dans ladite affaire ne sont pas assujetties à la TVA, puisque, en dépit de la circonstance que de telles entités soient distinctes de la commune sur le plan organisationnel, elles ne réalisent pas d'activité économique d'une façon autonome ou indépendamment de la commune.

18. En revanche, selon le renvoi préjudiciel, il n'apparaît pas clairement dans quelle mesure il convient d'appliquer, en vertu du droit de l'Union, la condition d'indépendance figurant à l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112 aux organismes de droit public. En outre, la juridiction de renvoi doute de la conformité de cette condition d'indépendance aux principes de subsidiarité et d'autonomie institutionnelle établis dans les articles 5, paragraphe 3, et 4, paragraphe 2, TUE, selon lesquels la structure des collectivités locales et la répartition de leurs compétences relèvent de la compétence des États membres.

9 — Au cours de l'audience, la commune de Wrocław a précisé quels sont, de son point de vue, les enjeux pratiques de l'affaire. Selon elle, si la commune était enregistrée comme seule assujettie à la TVA avec toutes ses entités budgétaires, il lui serait plus facile de contrôler l'ensemble du règlement de la TVA, d'être bien informée des activités de ses entités budgétaires, d'appliquer une politique fiscale unique au sein de la commune et d'éliminer les doutes et les incertitudes concernant la taxation des transactions internes de la commune. À l'inverse, l'éclatement de la commune et de ses entités budgétaires en plusieurs assujettis à la TVA affecterait le principe de neutralité de la TVA. Par exemple, si une commune délègue une activité d'investissement à une première entité budgétaire alors que c'est une deuxième entité budgétaire qui exerce l'activité économique taxable à partir de cet investissement, il n'est pas évident que la première entité budgétaire a droit à des déductions de TVA en dépit du fait que les deux entités font partie de la structure organisationnelle de la même commune.

19. Éprouvant des doutes quant à l'interprétation des articles 9, paragraphe 1, et 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112, le Naczelny Sąd Administracyjny, dans sa formation ordinaire, a, par décision du 10 décembre 2013, décidé de surseoir à statuer dans l'affaire au principal et de poser à la Cour la question préjudicielle ainsi libellée:

«Au regard de l'article 4, paragraphe 2, lu en combinaison avec l'article 5, paragraphe 3, [TUE], une entité organisationnelle communale (collectivité locale de Pologne) peut-elle être qualifiée d'assujettie à la TVA dès lors qu'elle exerce des activités en une qualité autre que celle d'autorité publique au sens de l'article 13 de la directive [2006/112], bien qu'elle ne remplisse pas la condition d'autonomie (d'indépendance) que prévoit l'article 9, paragraphe 1, de cette directive?»

20. Des observations écrites ont été présentées par la commune de Wrocław, le ministre des Finances, les gouvernements polonais et hellénique ainsi que par la Commission européenne, lesquels ont tous, à l'exception du gouvernement hellénique, été représentés à l'audience qui s'est tenue le 5 mai 2015.

IV – Analyse

A – *Observations liminaires*

21. La question préjudicielle posée par la juridiction de renvoi part de la prémisse selon laquelle les entités organisationnelles communales en cause dans l'affaire au principal, notamment les entités budgétaires communales, ne remplissent pas le critère d'indépendance prévu à l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112. En effet, la formation élargie de la juridiction de renvoi a déjà constaté ce fait dans sa réponse à la formation ordinaire de cette juridiction [10].

22. Il convient de préciser, tout d'abord, que seules sont visées dans l'affaire au principal les entités *budgétaires* communales de la commune de Wrocław, même si la question préjudicielle porte plus généralement sur les entités *organisationnelles* communales ne remplissant pas le critère d'indépendance. Les entités organisationnelles communales regroupent plusieurs types d'entités dont le niveau d'indépendance dans l'exercice de leurs activités peut varier. Néanmoins, les présentes conclusions portent uniquement sur les entités budgétaires communales en cause dans l'affaire au principal.

23. La question préjudicielle vise ainsi à savoir si les entités budgétaires communales en cause dans l'affaire au principal peuvent être qualifiées d'assujetties en dépit de leur manque d'indépendance dans l'exercice de leurs activités. À cet égard, le ministre des Finances prétend que le critère d'indépendance ne saurait être appliqué aux organismes de droit public, parce que le respect de cette condition risquerait de conduire à une ingérence disproportionnée dans l'autonomie institutionnelle reconnue aux États membres. L'article 13 de la directive 2006/112 devrait, selon lui, être qualifié de disposition particulière par rapport à l'article 9, paragraphe 1, de cette directive. Partant, l'examen de l'indépendance ne serait ni nécessaire ni adéquat en ce qui concerne les organismes de droit public.

24. Le gouvernement polonais a, de sa part, proposé de reformuler la question préjudicielle pour examiner d'abord la question de savoir si les entités budgétaires communales en cause dans l'affaire au principal remplissent le critère d'indépendance qui leur serait applicable. Selon lui, ces entités remplissent ce critère. C'est seulement à titre subsidiaire, si la Cour devait considérer que le critère d'indépendance n'est pas rempli en ce qui concerne ces entités budgétaires communales, qu'il conviendrait d'examiner la question de savoir si celles-ci peuvent néanmoins être qualifiées d'assujetties en vertu de l'article 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112.

10 — Voir point 17 des présentes conclusions.

25. Quant à moi, je considère que, pour donner une réponse utile à la juridiction de renvoi, il ne convient pas de reformuler la question préjudicielle, mais plutôt précisément d'examiner si – et dans l'affirmative, de quelle façon – la définition de la notion d'«assujetti» énoncée à l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112, qui inclut le critère d'indépendance de l'activité économique, doit être appliquée aux organismes de droit public visés à l'article 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112. Selon moi, la réponse se trouve dans la jurisprudence de la Cour que j'examinerai ci-dessous. Je commencerai mon analyse en appréciant, d'une part, l'articulation entre les articles 9 et 13 de la directive 2006/112 et, d'autre part, la notion d'«assujetti» figurant à l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112.

B – *Sur la relation entre les articles 9 et 13 de la directive 2006/112 et sur la définition large de la notion d'«assujetti»*

26. Dans le système commun de TVA, les articles 9 et 13 de la directive 2006/112 font partie du titre III de cette directive, intitulé «Assujettis». Ce titre III contient les règles concernant l'assujettissement en général ainsi que les cas particuliers, tels que le groupement TVA et les règles concernant les autorités publiques. À cet égard, cet article 9 est la règle générale concernant les assujettis à la TVA, tandis que l'article 13 est une règle d'exonération [11].

27. Il ressort de la jurisprudence de la Cour qu'il importe, pour une application uniforme de la directive 2006/112, que la notion d'«assujetti» reçoive une interprétation autonome et uniforme [12].

28. Selon la définition générale de cette notion, prévue à l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112, est considéré comme assujetti «*quiconque* exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique» [13]. Cette expression très large couvre toutes les personnes physiques et morales, aussi bien publiques que privées.

29. En outre, il convient de noter que cette définition large de la notion d'«assujetti» peut même s'appliquer à une entité dépourvue de personnalité juridique [14]. Partant, le fait que les entités budgétaires communales en cause dans l'affaire au principal n'aient pas de personnalité juridique est sans pertinence en ce qui concerne la possibilité de les enregistrer en tant qu'assujetties distinctes de la commune.

30. En revanche, selon la jurisprudence de la Cour, l'application de l'article 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112 implique la constatation préalable du caractère économique de l'activité considérée [15]. Si l'existence d'une activité économique au sens de l'article 9, paragraphe 1, second alinéa, de la directive 2006/112 est établie, il convient alors d'examiner l'applicabilité de l'exception concernant les organismes de droit public prévue à l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de cette directive [16].

11 — Voir, en ce qui concerne l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive, auquel correspond actuellement ledit article 13 de la directive 2006/112, arrêt Commission/Pays-Bas (235/85, EU:C:1987:161, point 18).

12 — Arrêts Commission/Suède (C-480/10, EU:C:2013:263, point 34) et Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, point 23).

13 — Souligné par mes soins.

14 — Voir arrêt Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, point 8) et conclusions de l'avocat général Léger dans l'affaire FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, point 36). L'expression «any person», utilisée dans la version anglaise de cet article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112, devrait ainsi être lue comme signifiant «any one», à l'instar de plusieurs autres versions linguistiques de cet article (voir, à cet égard, Terra, B., et Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT*, IBFD 2015, vol. 1., p. 469).

15 — Voir, en ce sens, arrêts T-Mobile Austria e.a. (C-284/04, EU:C:2007:381, point 48); Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, point 15); Isle of Wight Council e.a. (C-288/07, EU:C:2008:505, points 28 à 30) ainsi que Commission/Finlande (C-246/08, EU:C:2009:671, points 34 et 39). Cet ordre d'examen a été retenu également pour les arrêts Commission/France (C-276/97, EU:C:2000:424); Commission/Irlande (C-358/97, EU:C:2000:425), ainsi que Commission/Royaume-Uni (C-359/97, EU:C:2000:426). Dans ces arrêts, la question de l'indépendance de l'activité économique n'a cependant pas été soulevée.

16 — Ordonnance Gmina Wrocław (C-72/13, EU:C:2014:197, point 19).

31. Dans l'arrêt Commission/Espagne [17], la Cour a précisé, dans le cadre de l'appréciation d'un manquement éventuel d'un État membre, qu'il convient d'examiner, en premier lieu, si les activités en cause constituent des activités économiques, *en deuxième lieu*, si lesdites activités sont accomplies *de façon indépendante*, et, en troisième lieu, si, en tout état de cause, la règle de non-assujettissement à la TVA [18] concernant les activités exercées par un organisme de droit public en tant qu'autorité publique peut être appliquée [19].

32. Ainsi, la Cour a déjà expressément constaté que l'appréciation du caractère indépendant de l'activité économique précède l'appréciation conduite en vertu de l'article 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112.

33. La juridiction de renvoi demande cependant si cette jurisprudence est pertinente en ce qui concerne les organismes de droit public, car le critère d'indépendance de l'activité n'aurait été vérifié par la Cour, jusqu'à présent, qu'en ce qui concerne les personnes physiques accomplissant des fonctions publiques [20]. Selon la juridiction de renvoi, l'indépendance de l'activité ne devrait pas nécessairement être appréciée quand il s'agit de personnes morales de droit public. Je ne partage pas ce point de vue de la juridiction de renvoi.

34. En effet, il résulte de l'économie du système commun de TVA, du libellé de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112, qui ne contient pas de limitations [21], ainsi que de la jurisprudence précitée, que la définition complète d'assujetti figurant à cet article 9 doit être appliquée de façon uniforme et cohérente à toute personne [22].

35. En ce qui concerne l'économie du système commun de TVA, il convient de rappeler que les articles 9 et 13 de la directive 2006/112 assignent un champ d'application très large à la TVA. En effet, le législateur de l'Union a entendu limiter le champ d'application du non-assujettissement des organismes de droit public pour que soit respectée cette règle générale [23].

36. Partant, si une personne physique ou morale ne remplit pas les critères énoncés à l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112 pour pouvoir être qualifiée d'assujettie, notamment la condition que l'activité économique soit exercée d'«une façon indépendante», il n'est pas nécessaire de vérifier si cette personne pourrait être exonérée de TVA en vertu de l'article 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112.

17 — C-154/08, EU:C:2009:695, point 86.

18 — L'article pertinent dans ladite affaire était l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive, qui correspond à l'actuel article 13 de la directive 2006/112.

19 — En outre, cet ordre d'examen a déjà été retenu dans les arrêts Commission/Pays-Bas (235/85, EU:C:1987:161) et Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332). Voir en ce sens, également, ordonnance Mihal (C-456/07, EU:C:2008:293, points 21 et 22).

20 — Ces cas de figure incluent les notaires, les huissiers, les percepteurs et les «registradores-liquidadores» espagnols. Voir, à cet égard, les points 41 et 42 des présentes conclusions.

21 — Voir, à cet égard, le point 28 des présentes conclusions. Il ressort de la jurisprudence concernant l'article 4 de la sixième directive que, compte tenu de la finalité de cette directive, qui est notamment de créer un système commun de TVA sur la base d'une définition uniforme de la notion d'«assujetti», cette qualité doit être exclusivement appréciée sur la base des critères énoncés à l'article 4 de ladite directive (voir, en ce sens, arrêts van Tiem, C-186/89, EU:C:1990:429, point 25; BBL, C-8/03, EU:C:2004:650, point 37, ainsi que HE, C-25/03, EU:C:2005:241, point 41). L'article 4 de la sixième directive englobait les articles auxquels correspondent actuellement, notamment, les articles 9 et 13 de la directive 2006/112.

22 — Ainsi, la qualification d'assujetti ne dépend pas de la nature de droit privé ou de droit public de la personne exerçant les activités économiques (Terra, B., et Kajus, J., op.cit., p. 431).

23 — Arrêts Isle of Wight Council e.a. (C-288/07, EU:C:2008:505, points 25 à 28 et 38); Commission/Irlande (C-554/07, EU:C:2009:464, points 39 à 41) ainsi que Commission/Pays-Bas (C-79/09, EU:C:2010:171, points 76 et 77).

37. Par conséquent, il ne saurait être retenu, comme le prétend le ministre des Finances, qu'il est inutile d'examiner la question de savoir si les organismes de droit public exercent une activité économique d'une façon indépendante au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112, au motif que l'État aurait le droit de conférer la qualité d'organisme de droit public à des entités. Selon moi, la qualité d'organisme de droit public d'une entité est, à cet égard, dépourvue de pertinence si cet organisme n'exerce pas, en tout état de cause, une activité économique d'une façon indépendante.

38. Toutefois, les parties ayant présenté des observations ont exprimé des doutes concernant la question de savoir si ce critère d'indépendance des activités doit être appliqué aux organismes de droit public *de la même manière* qu'aux opérateurs privés. Il convient donc d'examiner ensuite la jurisprudence de la Cour concernant ce critère ainsi que son application aux organismes de droit public.

C – *Sur la jurisprudence de la Cour concernant le critère d'indépendance des activités économiques au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112 et sur son application aux activités économiques des organismes de droit public*

39. La condition que l'activité économique soit exercée d'une façon indépendante, visée à l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112, est définie d'une manière négative à l'article 10 de cette directive. Selon l'article 10, l'activité n'est pas exercée d'une façon indépendante, et ne donne donc pas lieu au prélèvement de la TVA lorsqu'il existe, entre une personne et son employeur, un rapport de subordination comparable à celui créé par un contrat de travail. Cette disposition cite trois critères concernant le lien de subordination, qui tiennent à l'existence d'une situation de dépendance dans les conditions de travail et de rémunération ainsi qu'en matière de responsabilité [24].

40. En application de ces critères, la Cour a développé des éléments qu'il convient de prendre en compte dans l'appréciation de l'indépendance d'une activité économique au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112. Les critères à prendre en compte, énumérés notamment dans l'arrêt van der Steen [25], incluent ainsi l'accomplissement des activités par une personne en son nom, pour son propre compte et sous sa propre responsabilité et le fait qu'elle supporte le risque économique lié à l'exercice de ses activités [26].

41. Pour constater l'indépendance de l'activité, la Cour a pris en compte l'absence de tout lien de subordination hiérarchique à l'égard de l'autorité publique des opérateurs qui n'étaient pas intégrés dans l'administration publique, ainsi que le fait qu'ils agissaient pour leur propre compte et sous leur propre responsabilité, qu'ils organisaient librement les modalités d'exécution de leur travail et qu'ils percevaient eux-mêmes les émoluments constituant leurs revenus [27].

42. Selon la Cour, sont également des indices de l'indépendance de l'activité économique le fait que les opérateurs se procurent et organisent eux-mêmes de façon autonome, dans le cadre des limites prévues par la loi, les moyens en personnel et en matériel nécessaires à l'exercice de leurs activités, ainsi que le fait qu'ils supportent la responsabilité découlant des rapports contractuels établis par eux dans l'exercice de leur activité et la responsabilité pour des dommages causés à des tiers lorsqu'ils n'agissaient pas en tant que délégués de l'autorité publique [28].

24 — Conclusions de l'avocat général Léger dans l'affaire FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, point 39).

25 — C-355/06, EU:C:2007:615.

26 — Arrêt van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, points 21 à 25). Pour ces mêmes critères, voir, également, arrêt Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, point 18).

27 — Arrêt Commission/Pays-Bas (235/85, EU:C:1987:161, point 14) et conclusions de l'avocat général Léger dans l'affaire FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, point 40). La Cour a retenu cette même interprétation en ce qui concerne les huissiers slovaques dans l'ordonnance Mihal (C-456/07, EU:C:2007:673, point 21).

28 — Arrêt Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332, points 11 à 15). Voir en ce sens, également, arrêt Commission/Espagne (C-154/08, EU:C:2009:695, points 103 à 106) en ce qui concerne les «registradores-liquidadores» espagnols.

43. La condition relative au risque économique a été traitée dans l'arrêt FCE Bank [29], dans lequel il a été jugé qu'une succursale de banque n'était pas autonome en tant que banque parce que, ne disposant pas d'un capital de dotation, elle ne supportait pas elle-même les risques économiques liés à l'exercice de ses activités. Partant, elle ne pouvait pas être considérée comme assujettie à la TVA [30].

44. Je rappelle que l'application de la notion d'assujetti doit être uniforme et cohérente [31]. Il s'agit, en fin de compte, dans la condition d'indépendance, d'une question concernant la *manière d'exercer les activités économiques*, et de rien d'autre. Certes, la jurisprudence précitée établissant des critères d'appréciation relatifs à l'indépendance de l'activité économique concerne uniquement des personnes physiques accomplissant des fonctions publiques ainsi que des personnes morales de droit privé. Toutefois, selon moi, rien n'indique que ces mêmes critères d'appréciation ne seraient pas également applicables aux activités économiques exercées par des organismes de droit public visés à l'article 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112. En effet, si ces critères peuvent être appliqués notamment aux entités privées, dont les structures internes et les pratiques commerciales peuvent souvent être plus variées et complexes que celles des organismes de droit public, il me semble que ces critères doivent s'appliquer aux organismes de droit public de la même manière. À cet égard, la spécificité des organismes de droit public tient plutôt à leurs activités accomplies en tant qu'autorité publique, qui sont prises en compte séparément par la règle d'exonération prévue à l'article 13 de la directive 2006/112.

45. Le gouvernement polonais a prétendu que le critère relatif au risque économique ne saurait être retenu pour les organismes de droit public, parce que la commune ou ses entités budgétaires ne sauraient être soumises à une procédure d'insolvabilité. Ainsi, selon lui, les organismes de droit public ne s'exposent pas à des risques économiques comparables à ceux qui sont pris par les organismes privés exerçant des activités économiques [32]. Selon ce gouvernement, appliquer le critère d'indépendance aux organismes de droit public de la même manière que pour les entités privées aurait pour conséquence que ni les entités budgétaires ni les communes elles-mêmes ne rempliraient les conditions pour être qualifiées d'«assujetties», au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112.

46. À mon avis, l'existence d'un risque économique doit être comprise d'une manière plus large que ce que prétend le gouvernement polonais. En effet, la réalisation du risque économique peut prendre diverses formes mais, selon moi, la personne supportant le risque doit disposer d'une sorte de patrimoine qu'elle risque de perdre. Par exemple, pour un établissement de crédit, le risque économique peut être le défaut de remboursement d'un prêt par un client [33]. La constatation qu'un

29 — C-210/04, EU:C:2006:196.

30 — Arrêt FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, points 35 à 37). L'avocat général Léger a, dans ses conclusions présentées dans cette même affaire, constaté en outre que cette succursale n'exerçait pas ses activités pour son propre compte (conclusions de l'avocat général Léger dans l'affaire FCE Bank, C-210/04, EU:C:2005:582, point 46).

31 — Voir point 34 des présentes conclusions.

32 — Il convient de noter que, en ce qui concerne les aides d'État, peut être considérée comme une aide d'État illicite une garantie implicite et illimitée de l'État en faveur d'une entreprise qui ne peut pas faire l'objet de procédures de redressement et de liquidation judiciaire (voir, en ce sens, arrêt France/Commission, C-559/12 P, EU:C:2014:217, points 97 et 98). Toutefois, cette constatation est dépourvue de pertinence aux fins de l'interprétation de la directive 2006/112, car les objectifs de la réglementation concernant la TVA se distinguent de ceux qui valent dans d'autres domaines du droit de l'Union tels que les aides d'État ou les marchés publics. Voir, en ce sens, mon analyse concernant l'interprétation de l'article 13, paragraphe 1, de la directive 2006/112 dans mes conclusions dans l'affaire Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:430, points 61 à 65).

33 — Arrêt FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, point 36).

opérateur supporte le risque économique de son activité peut découler également du fait que le profit qu'il tire de son activité ne dépend pas seulement des montants liés directement à celle-ci, mais aussi des dépenses liées à l'organisation des moyens en personnel et en matériel de l'activité, entre autres éléments [34].

47. Qui plus est, la directive 2006/112 est fondée sur l'idée que les organismes de droit public visés à son article 13, paragraphe 1, tels que l'État et les communes, peuvent être assujettis à la TVA pour les activités qu'ils accomplissent en une qualité autre que celle d'autorité publique. Ils peuvent être assujettis à la TVA même pour les activités qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, «dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance» [35]. Ainsi, le fait qu'une entité puisse faire l'objet d'une procédure d'insolvabilité n'est pas un critère déterminant pour vérifier sa qualité d'assujettie en vertu de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112.

48. Selon moi, la nature indépendante des activités économiques d'une entité, du point de vue des risques, ne dépend pas tant de la question de savoir si cette entité supporte un risque économique découlant de ses activités, que de la question de savoir si c'est en réalité une autre entité qui supporte dans son patrimoine le risque lié aux activités économiques de la première entité, à la place de celle-ci [36].

49. En conclusion, le fait qu'une entité supporte le risque économique est l'un des éléments à prendre en compte dans l'appréciation de la façon dont cette entité exerce ses activités économiques. Les autres éléments susceptibles d'être pris en compte, mentionnés dans la jurisprudence, sont notamment l'accomplissement d'une activité par une entité en son nom et pour son propre compte, l'existence d'un patrimoine propre, l'organisation libre des modalités d'exécution du travail, les moyens en personnel et en matériel, et le fait que l'entité supporte la responsabilité contractuelle et la responsabilité des dommages causés à des tiers. L'appréciation de la nature indépendante d'une activité économique, au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112, doit être faite au cas par cas, en prenant en compte toutes les circonstances de l'espèce.

D – *Sur les principes de subsidiarité et d'autonomie institutionnelle, prévus aux articles 5, paragraphe 3, et 4, paragraphe 2, TUE*

50. Enfin, il convient de souligner que l'indépendance visée à l'article 9 de la directive 2006/112 est évaluée par rapport à l'*exercice des activités économiques*. La question n'est pas de savoir si un organisme de droit public est indépendant ou autonome au sein de la structure des collectivités territoriales d'un État membre ou quel est son statut au regard du droit administratif interne. Partant, l'autonomie institutionnelle des États membres, au sens de l'article 4, paragraphe 2, TUE, n'est nullement affectée par les constatations précédentes.

34 — Dans l'arrêt Ayuntamiento de Sevilla, les percepteurs supportaient le risque économique de leur activité, dans la mesure où le profit qu'ils en tiraient dépendait non seulement du montant des impôts recouvrés, mais aussi des dépenses liées à l'organisation des moyens en personnel et en matériel de leur activité (arrêt Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, EU:C:1991:332, point 13). Dans l'arrêt Commission/Espagne, la Cour a constaté que les «registradores-liquidadores» en cause dans ladite affaire supportaient le risque économique de leur activité, dans la mesure où le profit qu'ils en tiraient dépendait du montant des impôts recouvrés, des dépenses liées à l'organisation des moyens en personnel et en matériel de leur activité, de l'efficacité des «registradores-liquidadores» et même, dans certains cas, du pourcentage des sanctions et des amendes imposées et recouvrées dans l'exercice de l'activité du «registrador-liquidador» (arrêt Commission/Espagne, C-154/08, EU:C:2009:695, point 107).

35 — En vertu de l'article 13, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la directive 2006/112.

36 — Par exemple, une école primaire dont la piscine est utilisée par le public le soir et le week-end peut certes être exposée aux conséquences financières négatives découlant de cette activité économique, telles qu'un déséquilibre entre les dépenses et les recettes, mais c'est en fin de compte la commune qui supporte ce risque économique, puisqu'elle doit financer les pertes éventuelles générées par cette activité.

51. Le gouvernement hellénique a estimé que la confusion à cet égard dans la présente affaire découle des divergences linguistiques dans l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112 mentionnées par la juridiction de renvoi. Selon la juridiction de renvoi, les versions en langues française et anglaise utilisent l'expression «d'une façon *indépendante*» (en anglais «independently») tandis que la version polonaise utilise l'expression «d'une manière *autonome*» («samodzielnie» en polonais [37]). Je note que l'expression «d'une façon indépendante» est également utilisée dans plusieurs autres langues [38].

52. En ce qui concerne les divergences linguistiques, il ressort d'une jurisprudence établie que la formulation utilisée dans l'une des versions linguistiques d'une disposition du droit de l'Union ne saurait servir de base unique à l'interprétation de cette disposition ou se voir attribuer un caractère prioritaire par rapport aux autres versions linguistiques. Les dispositions du droit de l'Union doivent, en effet, être interprétées et appliquées de manière uniforme, à la lumière des versions établies dans toutes les langues de l'Union européenne. En cas de disparité entre les diverses versions linguistiques d'un texte du droit de l'Union, la disposition en cause doit être interprétée en fonction de l'économie générale et de la finalité de la réglementation dont elle constitue un élément [39].

53. Il s'ensuit que la formulation utilisée dans la version en langue polonaise ne peut pas être utilisée seule pour interpréter l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112. À cet égard, j'ai déjà rappelé, aux points 40 à 43 des présentes conclusions, l'interprétation jurisprudentielle de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112. En tout état de cause, il me semble difficile de voir quelle serait la différence entre une activité accomplie «d'une façon indépendante» et une activité accomplie «d'une manière autonome» vu la jurisprudence de la Cour concernant ce critère. Je rappelle d'ailleurs que le litige porte non pas sur le caractère indépendant ou autonome de l'entité concernée, mais sur la manière dont son activité économique est exercée.

54. Je rappelle également que les critères relatifs à l'assujettissement à la TVA, qui découlent de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112, sont des critères objectifs qui doivent être respectés. En effet, l'État membre ne saurait modifier le champ d'application de la directive 2006/112 au moyen de dispositions internes relatives à l'organisation des communes.

55. Comme l'a aussi constaté la Commission, les États membres peuvent organiser librement la structure et les activités de leurs organismes de droit public, y compris en optimisant leur structure interne par rapport aux règles de TVA. Les choix d'un État membre concernant la structure organisationnelle des organismes de droit public peuvent avoir différentes conséquences au niveau de la TVA, sans pour autant limiter la liberté dont jouit cet État membre dans ses choix. Cependant, si les États membres jouissent de la liberté de choix mentionnée à l'article 4, paragraphe 2, TUE, les conséquences de certains choix sont en revanche prédéterminées par le droit de l'Union [40].

56. Il convient en outre de rappeler, comme l'a souligné la République de Pologne elle-même, que les organismes de droit public n'ont pas, en principe, vocation à exercer des activités économiques en une qualité autre que celle d'autorité publique. L'éventuelle activité économique exercée par les organismes de droit public est accessoire et souvent liée à l'accomplissement de missions de service public.

37 — Cette expression polonaise peut également être traduite par «seul».

38 — Notamment les versions en langues danoise, allemande, espagnole, italienne, maltaise, néerlandaise, portugaise, roumaine, finnoise et suédoise.

39 — Voir, notamment, arrêt Ivansson e.a. (C-307/13, EU:C:2014:2058, point 40).

40 — Voir en ce sens, également, arrêt Commission/Espagne (C-154/08, EU:C:2009:695, points 120 à 123). Selon cet arrêt, rien dans le droit de l'Union ne s'oppose à ce qu'un État membre ou des régions d'un État membre décident, conformément à la réglementation qui leur est applicable, de recourir à des entités, telles que les «registradores-liquidadores» en cause en l'espèce dans ladite affaire, pour recouvrer et liquider des impôts qui relèvent incontestablement de la compétence des États membres. Toutefois, il ne s'ensuit pas qu'un État membre reste libre de ne pas soumettre à la TVA les services fournis par ces «registradores» s'il s'avère que ces services sont fournis sous la forme d'une activité économique indépendante.

L'assujettissement à la TVA des organismes de droit public, pour les activités économiques qu'ils accomplissent en une qualité autre que celle d'autorité publique, n'est qu'un élément que les États membres peuvent prendre en compte quand ils définissent la structure organisationnelle de leur administration.

57. En ce qui concerne le principe de subsidiarité, il ressort clairement du libellé du considérant 65 de la directive 2006/112[41] que ce principe a été pris en compte par le législateur de l'Union lors de la rédaction de cette directive.

58. Je rappelle que, dans l'affaire au principal, la formation élargie du Naczelny Sąd Administracyjny semble déjà avoir apprécié le caractère indépendant des activités des entités budgétaires communales visées dans la demande de décision préjudicielle. Compte tenu de la nature de l'analyse à effectuer et de la nécessité de connaître les spécificités du système de l'administration locale polonaise, c'est effectivement la juridiction nationale qui est la mieux placée pour apprécier, à la lumière des critères dégagés par la Cour[42], si les entités budgétaires communales telles que celles visées dans l'affaire au principal exercent leurs activités d'une façon indépendante. La Cour ne disposant pas de toutes les informations nécessaires concernant l'administration locale en Pologne pour pouvoir effectuer une telle appréciation, il appartient à la juridiction de renvoi de la faire.

E – *Sur la demande tendant à une limitation dans le temps des effets de l'arrêt*

59. Le gouvernement polonais, invoquant un risque de répercussions économiques graves, a demandé la limitation dans le temps des effets de l'arrêt de la Cour si celle-ci devait considérer que les entités budgétaires ne peuvent être qualifiées d'assujetties distinctes à la TVA. Selon ce gouvernement, une telle position affecterait en effet de manière significative le modèle de fonctionnement du gouvernement local existant en Pologne, ce qui pourrait avoir des conséquences négatives sur l'ensemble du secteur des finances publiques en Pologne. En outre, la République de Pologne aurait de bonne foi considéré, et considère toujours, que les entités budgétaires peuvent être qualifiées d'assujetties à la TVA.

60. Il convient de noter que le gouvernement polonais a, au cours de l'audience, admis que l'impact d'une telle solution pour le modèle de fonctionnement du gouvernement local serait plutôt pour l'avenir. Les effets rétroactifs de l'arrêt découlent seulement de la nécessité de recalculer les taxes qui ont été perçues pendant les cinq années précédentes[43].

61. Je rappelle à cet égard que la TVA est un impôt sur la consommation qui frappe la dépense ou la consommation finale des biens ou des services par des personnes physiques ou morales. En théorie, la TVA devrait conduire à une taxation unique en ce que la charge fiscale grevant un bien ou un service devrait correspondre exactement à la TVA calculée sur le prix de vente réclamé au consommateur, quel que soit le nombre de transactions intervenues dans le processus antérieur au stade de

41 — Selon ledit considérant 65, «[é]tant donné que les objectifs de la présente directive ne peuvent pas être réalisés de manière suffisante par les États membres pour les raisons susmentionnées, et peuvent donc être mieux réalisés au niveau communautaire, la Communauté peut prendre des mesures, conformément au principe de subsidiarité consacré à l'article 5 du traité. Conformément au principe de proportionnalité tel qu'énoncé audit article, la présente directive n'excède pas ce qui est nécessaire pour atteindre ces objectifs.»

42 — À cet égard, je partage l'analyse du gouvernement polonais, selon laquelle la juridiction de renvoi a commis une erreur si elle a constaté, ainsi que l'a affirmé ce gouvernement, que la question de l'exercice indépendant de l'activité économique doit être examinée uniquement sur la base du droit polonais.

43 — À cet égard, la commune de Wrocław a, au cours de l'audience, affirmé que plusieurs communes de Pologne auraient déjà, depuis un certain temps, protégé leurs intérêts en demandant des rescrits, à savoir des interprétations fiscales définitives, auprès du ministre des Finances. Ainsi, ces communes pourraient choisir soit de rectifier rétroactivement leurs déclarations fiscales, soit de bénéficier de la protection conférée par les rescrits. La commune de Wrocław a également affirmé que, au niveau organisationnel, elle est en mesure d'établir une déclaration centralisée de la TVA.

l'imposition. Ainsi, la TVA grevant les services fournis au public par des entités budgétaires communales ne devrait pas dépendre des modalités d'enregistrement de la commune en tant qu'assujettie à la TVA, à savoir du fait qu'elle soit enregistrée avec ses entités budgétaires comme une assujettie unique ou que les entités budgétaires soient au contraire enregistrées séparément.

62. Néanmoins, comme l'a observé la commune de Wrocław au cours de l'audience, en l'état actuel du droit de l'Union, le système de TVA contient beaucoup d'éléments qui réduisent la neutralité fiscale parfaite, tels que la faculté des États membres d'exonérer de TVA l'activité économique des petites entreprises [44]. Ainsi, la réponse à la question préjudicielle ne manque pas de pertinence au niveau pratique.

63. Toutefois, ce n'est qu'à titre tout à fait exceptionnel que la Cour peut, par application d'un principe général de sécurité juridique inhérent à l'ordre juridique de l'Union, être amenée à limiter la possibilité pour tout intéressé d'invoquer une disposition qu'elle a interprétée en vue de mettre en cause des relations juridiques établies de bonne foi. Pour qu'une telle limitation puisse être décidée, il est nécessaire que deux critères essentiels soient réunis, à savoir la bonne foi des milieux intéressés et le risque de troubles graves [45].

64. Plus spécifiquement, la Cour n'a eu recours à cette solution que dans des circonstances bien précises, notamment lorsqu'il existait un risque de répercussions économiques graves dues en particulier au nombre élevé de rapports juridiques constitués de bonne foi sur la base de la réglementation considérée comme étant validement en vigueur et qu'il apparaissait que les particuliers et les autorités nationales avaient été incités à adopter un comportement non conforme au droit de l'Union en raison d'une incertitude objective et importante quant à la portée des dispositions du droit de l'Union [46].

65. À mon avis, les éléments avancés par le gouvernement polonais ne satisfont pas auxdits critères. En effet, le gouvernement polonais n'a aucunement été en mesure d'évaluer l'échelle des éventuelles répercussions économiques. Il convient de rappeler que la présente affaire concerne uniquement les entités budgétaires communales visées dans l'affaire au principal et la possibilité de déterminer si leurs activités sont exercées d'une façon indépendante. En tout état de cause, la question des éventuelles conséquences de l'arrêt qui sera rendu par la Cour, également en ce qui concerne les entités budgétaires étatiques et les établissements budgétaires mentionnés dans le débat des parties, relève du droit national.

66. Sur la base de tout ce qui précède, je considère qu'il n'y a pas lieu de limiter dans le temps les effets de l'arrêt de la Cour dans la présente affaire.

V – Conclusion

67. Au vu des considérations qui précèdent, je propose à la Cour de répondre à la question préjudicielle posée par le Naczelny Sąd Administracyjny (Pologne) de la manière suivante:

L'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens qu'une entité organisationnelle communale ne peut être qualifiée d'assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée que si

44 — De surcroît, comme je l'ai observé dans mes conclusions relatives à l'affaire Commission/Irlande (C-85/11, EU:C:2012:753, point 45), s'agissant des groupements TVA, l'enregistrement en tant qu'assujetti unique d'entités liées économiquement peut créer des avantages de trésorerie au niveau de l'ensemble, en raison de l'absence de TVA grevant les opérations internes entre de telles entités.

45 — Arrêts Schulz et Egbringhoff (C-359/11 et C-400/11, EU:C:2014:2317, point 57 ainsi que jurisprudence citée) et Balazs et Casa Județeană de Pensii Cluj (C-401/13 et C-432/13, EU:C:2015:26, point 50 ainsi que jurisprudence citée).

46 — Arrêts Schulz et Egbringhoff (C-359/11 et C-400/11, EU:C:2014:2317, point 58 ainsi que jurisprudence citée) et Balazs et Casa Județeană de Pensii Cluj (C-401/13 et C-432/13, EU:C:2015:26, point 51 ainsi que jurisprudence citée).

elle exerce ses activités économiques d'une façon indépendante au sens de cet article. Il appartient à la juridiction nationale d'apprécier, à la lumière des critères dégagés par la Cour, si les entités budgétaires communales en cause dans l'affaire au principal exercent leurs activités économiques d'une façon indépendante.