CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
N. JÄÄSKINEN
van 30 juni 2015[1]

Zaak C-276/14

Gmina Wrocław
tegen
Minister Finansów

[verzoek van de Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde — Richtlijn 2006/112/EG — Artikelen 9 en 13 — Artikelen 5, lid 3, VEU en 4, lid 2, VEU — Economische activiteiten die een gemeentelijke organisatorische eenheid niet als overheid verricht — Gemeentelijke organisatorische eenheid waarvan de economische activiteiten niet voldoen aan het criterium van zelfstandigheid — Mogelijkheid om een dergelijke entiteit als btw-plichtige in de zin van de bepalingen van richtlijn 2006/112 te beschouwen”

I – **Inleiding**

1. In het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing van de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste Poolse bestuursrechter), rijst de vraag of een gemeentelijke organisatorische eenheid die haar economische activiteiten niet zelfstandig verricht in de zin van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG[2], ter zake van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) voor de economische handelingen die zij voor rekening van de gemeente heeft verricht als een afzonderlijke belastingplichtige kan worden beschouwd, onderscheiden van de gemeente waarvan zij een onderdeel vormt.

2. De verwijzende rechter wenst meer bepaald van het Hof te vernemen of die voorwaarde van zelfstandigheid in artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 een rol speelt om publiekrechtelijke lichamen zoals de in de verwijzingsbeslissing bedoelde gemeentelijke begrotingseenheden als btw-plichtig aan te kunnen merken, gelet op artikel 13, lid 1, van die richtlijn en de artikelen 4, lid 2, VEU en 5, lid 3, VEU betreffende het subsidiariteitsbeginsel en het beginsel van institutionele autonomie.

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.

2 — Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1).

3. Voor de Republiek Polen is deze zaak van belang omdat de Poolse gemeenten hun overheidstaken autonoom verrichten, door middel van daartoe opgerichte organisatorische eenheden, met name gemeentelijke begrotingseenheden [3], die tot op heden worden beschouwd als van de gemeente onderscheiden btw-plichtigen. Deze zaak vereist dus een uitlegging van de artikelen 9 en 13 van richtlijn 2006/112 om te bepalen hoe de wijze waarop die organisatorische eenheden – met name de gemeentelijke begrotingseenheden – hun economische activiteiten verrichten, moet worden beoordeeld.

4. De verwijzende rechter verwijst in zijn vraag naar het subsidiariteitsbeginsel en het beginsel van institutionele autonomie zoals neergelegd in de artikelen 5, lid 3, VEU en 4, lid 2, VEU, aangezien hij van oordeel is dat de onmogelijkheid om gemeentelijke begrotingseenheden zoals die in het hoofdgeding te registreren als van de gemeente onderscheiden btw-plichtigen, gevolgen kan hebben voor het werkingsmodel van de Poolse lokale overheden. Derhalve moet worden onderzocht of deze bepalingen van primair recht in dit verband een weerslag hebben op de uitlegging van de relevante bepalingen van richtlijn 2006/112.

5. Zoals de partijen die in de onderhavige zaak opmerkingen hebben gemaakt, hebben benadrukt, betreft de rechtspraak van het Hof over dit criterium van zelfstandigheid de toepassing ervan op de activiteiten van natuurlijke personen die openbare taken uitoefenen en particuliere entiteiten. De verwijzende rechter heeft het Hof dan ook verzocht te beoordelen of deze rechtspraak evenzeer geldt voor publiekrechtelijke lichamen.

II – **Toepasselijke bepalingen**

A – *Richtlijn 2006/112*

6. Bij richtlijn 2006/112 werd met ingang van 1 januari 2007 de bestaande communautaire btw-regeling, met name de Zesde richtlijn [4], ingetrokken en vervangen.

7. Artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 bepaalt:

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

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

8. Artikel 10 van richtlijn 2006/112 luidt:

„De in artikel 9, lid 1, bedoelde voorwaarde dat de economische activiteit zelfstandig moet worden verricht, sluit loontrekkenden en andere personen van de belastingheffing uit, voor zover zij met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever."

3 — Het Poolse stelsel kent nog andere soorten gemeentelijke organisatorische eenheden en overheidsorganen. De gemeentelijke begrotingsinstellingen zijn – volgens de gemeente Wrocław – bijvoorbeeld zelfstandiger dan de gemeentelijke begrotingseenheden.

4 — Zesde Richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn"). Ondanks talrijke redactionele wijzigingen zijn de relevante bepalingen van richtlijn 2006/112 in wezen identiek aan de overeenkomstige bepalingen van de Zesde richtlijn. Zie in die zin arrest Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punt 6).

9. Artikel 13, lid 1, van deze richtlijn luidt[5]:

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

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

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

B – *Pools recht*

10. Artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 is in Pools recht omgezet bij artikel 15, lid 1, van de wet van 11 maart 2004 inzake de belasting over de toegevoegde waarde[6], dat luidt:

„Belastingplichtig zijn rechtspersonen, organisatorische eenheden zonder rechtspersoonlijkheid en natuurlijke personen die zelfstandig een economische activiteit in de zin van lid 2 uitoefenen, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit."

11. Artikel 15, lid 6, van de nationale btw-wet bepaalt dat overheidsorganen en bureaus die deze organen ondersteunen niet als belastingplichtigen worden beschouwd op het gebied van door bijzondere bepalingen vastgestelde taken waarmee zij zijn belast, met uitzondering van handelingen die op grond van privaatrechtelijke overeenkomsten worden verricht.

III – **Hoofdgeding, prejudiciële vraag en procesverloop voor het Hof**

12. In het Poolse bestuursrechtelijke systeem verrichten de gemeenten de hun bij wet van 8 maart 1990 inzake gemeentelijk zelfbestuur[7] toegekende opdrachten met behulp van begrotingsinstellingen met zelfbestuur en gemeentelijke begrotingseenheden.[8] Laatstgenoemde eenheden, die geen rechtspersoonlijkheid hebben, dragen in wezen bij tot de vervulling van de opdrachten van de gemeente, en zijn er niet op gericht economische activiteiten te verrichten. Van een economische activiteit kan hooguit sprake zijn naar aanleiding van een andere hoofdactiviteit. De inkomsten en uitgaven van deze gemeentelijke begrotingseenheden, ook die welke samenhangen met hun aan btw onderworpen economische activiteiten, zijn opgenomen in de begroting van de gemeente. Deze categorie omvat onder meer scholen en cultuurcentra.

13. Het hoofdgeding, tussen de Gmina Wrocław (gemeente Wrocław) en de Minister Finansów (Poolse minister van Financiën; hierna: „minister van Financiën"), is ontstaan naar aanleiding van verzoeken van deze gemeente om uitlegging van het belastingrecht.

5 — Zie voor de verschillen tussen bepaalde taalversies van artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112 en voor een analyse van het begrip „andere publiekrechtelijke lichamen" mijn conclusie in de zaak Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:430, punten 68-82).

6 — Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. nr. 54, poz. 535, zoals gewijzigd; hierna: „nationale btw-wet").

7 — Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. van 2001, nr. 142, poz. 1591, geconsolideerde versie). Artikel 9, lid 1, van die wet bepaalt dat „gemeenten organisatorische eenheden kunnen oprichten en overeenkomsten met andere instellingen kunnen sluiten, zoals NGO's [niet-gouvernementele organisaties], om hun taken te vervullen".

8 — De oprichting van begrotingseenheden wordt geregeld bij de wet overheidsfinanciën (ustawa o finansach publicznych, Dz. U. van 2013, poz. 885, zoals gewijzigd).

14. De gemeente Wrocław wenste van de minister van Financiën te vernemen of een gemeentelijke begrotingseenheid voor aan btw onderworpen handelingen kan worden geregistreerd als een van de gemeente onderscheiden btw-plichtige, dan wel of de gemeente zelf als belastingplichtige dient te worden geregistreerd voor de door haar begrotingseenheid verrichte handelingen. Volgens de gemeente Wrocław beantwoorden deze gemeentelijke begrotingseenheden niet aan het in artikel 15, leden 1 en 2, van de nationale btw-wet neergelegde criterium van zelfstandigheid om btw-plichtig te zijn, zodat zij niet afzonderlijk kunnen worden geregistreerd. Afzonderlijke registratie van de gemeentelijke begrotingseenheden, onderscheiden van die van de gemeente, veroorzaakt bovendien een aantal praktische ongemakken. [9]

15. In zijn individuele interpretaties van fiscale bepalingen heeft de minister van Financiën gesteld dat de gemeentelijke begrotingseenheden die onderscheiden zijn van de structuur van de gemeente, moeten worden beschouwd als van de gemeente onderscheiden btw-plichtigen wanneer zij volgens objectieve criteria op zelfstandige wijze een economische activiteit verrichten en daarbij aan de btw onderworpen handelingen verrichten.

16. De gemeente Wrocław heeft tegen deze individuele interpretaties van de minister van Financiën beroepen ingesteld bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (bestuursrechtbank van het wojewodschap te Wrocław). Deze rechter heeft de beroepen verworpen, waarna de gemeente Wrocław cassatieberoep heeft ingesteld bij de verwijzende rechter.

17. Bij beschikking van 30 januari 2013 heeft de Naczelny Sąd Administracyjny in gewone samenstelling de vraag of een gemeentelijke begrotingseenheid btw-plichtig is, doorverwezen naar een uitgebreide kamer. Deze uitgebreide kamer heeft bij beslissing van 24 juni 2013 in antwoord op de vraag van de gewone kamer geoordeeld dat de in dit geding bedoelde gemeentelijke begrotingseenheden niet btw-plichtig zijn, aangezien dergelijke eenheden, die weliswaar organisatorisch onderscheiden zijn van de gemeente, niet op autonome wijze of onafhankelijk van de gemeente economische activiteiten verrichten.

18. Daarentegen is het volgens de verwijzingsbeslissing niet duidelijk in hoeverre de voorwaarde van zelfstandigheid van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 krachtens het Unierecht moet worden toegepast op publiekrechtelijke lichamen. Voorts heeft de verwijzende rechter twijfels over de verenigbaarheid van die voorwaarde van zelfstandigheid met het subsidiariteitsbeginsel en het beginsel van institutionele autonomie zoals neergelegd in de artikelen 5, lid 3, VEU en 4, lid 2, VEU, op grond waarvan de structuur van lokale overheden en hun bevoegdheidsverdeling tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren.

9 — Ter terechtzitting heeft de gemeente Wrocław uiteengezet wat voor haar de praktische implicaties van het geding zijn. Zij stelt dat zij, wanneer enkel de gemeente met al haar begrotingseenheden als één enkele btw-plichtige wordt geregistreerd, gemakkelijker de gehele btw-regeling kan overzien, beter op de hoogte kan zijn van de activiteiten van haar begrotingseenheden, een uniform belastingbeleid kan voeren binnen de gemeente en geen twijfel en onzekerheid zou kennen betreffende belasting van de interne transacties van de gemeente. De opdeling van de gemeente en haar begrotingseenheden in verschillende btw-plichtigen heeft daarentegen een negatieve weerslag op het beginsel van neutraliteit van de btw. Zo is het bijvoorbeeld niet vanzelfsprekend dat wanneer een gemeente een investering delegeert aan een eerste begrotingseenheid en een tweede begrotingseenheid de belastbare economische activiteit verricht die uit die investering voortvloeit, de eerste begrotingseenheid recht heeft op btw-aftrek, ondanks dat beide eenheden deel uitmaken van de organisatorische structuur van dezelfde gemeente.

19. Aangezien de Naczelny Sąd Administracyjny onzeker is over de uitlegging van de artikelen 9, lid 1, en 13, lid 1, van richtlijn 2006/112, heeft zij in gewone samenstelling bij beslissing van 10 december 2013 de behandeling van het hoofdgeding geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Kan tegen de achtergrond van artikel 4, lid 2, [VEU] juncto artikel 5, lid 3, [VEU] een organisatorische eenheid van de gemeente (een lokale overheid in Polen) worden beschouwd als een btw-plichtige wanneer zij handelingen verricht in een andere hoedanigheid dan als overheid in de zin van artikel 13 van richtlijn [2006/112], hoewel zij niet voldoet aan de in artikel 9, lid 1, van die richtlijn gestelde voorwaarde van zelfstandigheid (onafhankelijkheid)?"

20. De gemeente Wrocław, de minister van Financiën, de Poolse en de Griekse regering en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend en waren allen, met uitzondering van de Griekse regering, vertegenwoordigd ter terechtzitting van 5 mei 2015.

IV – **Analyse**

A – *Voorafgaande opmerkingen*

21. De prejudiciële vraag van de verwijzende rechter vertrekt van de premisse dat de gemeentelijke organisatorische eenheden die aan de orde zijn in het hoofdgeding, te weten de gemeentelijke begrotingseenheden, niet voldoen aan het in artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 neergelegde criterium van zelfstandigheid. De uitgebreide kamer van de verwijzende rechterlijke instantie heeft dit immers reeds vastgesteld in haar antwoord aan de gewone kamer.[10]

22. Om te beginnen zij gepreciseerd dat het hoofdgeding enkel betrekking heeft op de gemeentelijke *begrotings*eenheden van de gemeente Wrocław, hoewel in de prejudiciële vraag meer in het algemeen sprake is van gemeentelijke *organisatorische* eenheden die niet voldoen aan het criterium van zelfstandigheid. Tot de gemeentelijke organisatorische eenheden behoren verschillende soorten entiteiten met een verschillende mate van zelfstandigheid in de uitoefening van hun activiteiten. Deze conclusie heeft echter enkel betrekking op de gemeentelijke begrotingseenheden die aan de orde zijn in het hoofdgeding.

23. De prejudiciële vraag betreft dus de vraag of de gemeentelijke begrotingseenheden aan de orde in het hoofdgeding als btw-plichtig kunnen worden beschouwd ondanks dat zij hun activiteiten niet zelfstandig verrichten. Dienaangaande stelt de minister van Financiën dat de voorwaarde van zelfstandigheid niet geldt voor publiekrechtelijke lichamen, omdat inachtneming van die voorwaarde tot onevenredige inmenging in de institutionele autonomie van de lidstaten kan leiden. Artikel 13 van richtlijn 2006/112 moet volgens hem worden beschouwd als een bijzondere bepaling ten opzichte van artikel 9, lid 1, van die richtlijn. Een onderzoek van de zelfstandigheid is dus niet nodig en evenmin aangewezen in het geval van publiekrechtelijke lichamen.

24. De Poolse regering van haar kant heeft voorgesteld om de prejudiciële vraag te herformuleren en eerst te onderzoeken of de gemeentelijke begrotingseenheden aan de orde in het hoofdgeding voldoen aan het criterium van zelfstandigheid dat voor hen zou gelden. Volgens haar voldoen deze eenheden aan dat criterium. Enkel indien het Hof van oordeel is dat deze gemeentelijke begrotingseenheden niet beantwoorden aan het criterium van zelfstandigheid, moet subsidiair worden onderzocht of zij niettemin op grond van artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112 kunnen worden beschouwd als belastingplichtigen.

10 — Zie punt 17 van de onderhavige conclusie.

25. Ik ben van mening dat de prejudiciële vraag niet hoeft te worden geherformuleerd voor een zinvol antwoord voor de verwijzende rechter, maar dat veeleer moet worden nagegaan of – en in voorkomend geval op welke manier – de in artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 neergelegde definitie van het begrip „belastingplichtige", die het criterium van zelfstandigheid van de economische activiteit omvat, geldt voor de publiekrechtelijke lichamen zoals bedoeld in artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112. Het antwoord is volgens mij te vinden in de rechtspraak van het Hof, die ik hierna zal onderzoeken. Ik begin mijn analyse met een onderzoek van de verhouding tussen de artikelen 9 en 13 van richtlijn 2006/112, en daarna van het begrip „belastingplichtige" zoals bedoeld in artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112.

B – *Verhouding tussen de artikelen 9 en 13 van richtlijn 2006/112 en de ruime omschrijving van het begrip „belastingplichtige"*

26. In het gemeenschappelijke btw-stelsel maken de artikelen 9 en 13 van richtlijn 2006/112 deel uit van titel III van die richtlijn, „Belastingplichtigen". Die titel III bevat de regels inzake de belastingplicht in het algemeen en de bijzondere gevallen, zoals btw-groepen en de regels betreffende publieke autoriteiten. Artikel 9 is in dit verband de algemene regel wat betreft de btw-plichtigen, terwijl artikel 13 een vrijstellingsbepaling is. [11]

27. Volgens de rechtspraak van het Hof moet het begrip „belastingplichtige" met het oog op een uniforme toepassing van richtlijn 2006/112 autonoom en eenvormig worden uitgelegd. [12]

28. Volgens de in artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 neergelegde algemene definitie van dat begrip wordt als belastingplichtige beschouwd „*eenieder* die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht". [13] Deze zeer ruime uitdrukking heeft betrekking op alle natuurlijke personen en – zowel publiekrechtelijke als privaatrechtelijke – rechtspersonen.

29. Voorts kunnen onder deze ruime definitie van het begrip „belastingplichtige" zelfs entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid vallen. [14] De omstandigheid dat de gemeentelijke begrotingseenheden aan de orde in het hoofdgeding geen rechtspersoonlijkheid hebben, is dus niet relevant voor hun mogelijke registratie als van de gemeente onderscheiden belastingplichtigen.

30. De toepassing van artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112 veronderstelt daarentegen volgens de rechtspraak van het Hof dat vooraf wordt vastgesteld dat de betrokken activiteit een economische activiteit is. [15] Wanneer is vastgesteld dat sprake is van een economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112, moet daarna worden onderzocht of de in artikel 13, lid 1, eerste alinea, van die richtlijn neergelegde uitzondering inzake publiekrechtelijke lichamen van toepassing is. [16]

11 — Zie voor artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn, dat overeenkomt met het huidige artikel 13 van richtlijn 2006/112, arrest Commissie/Nederland (235/85, EU:C:1987:161, punt 18).

12 — Arresten Commissie/Zweden (C-480/10, EU:C:2013:263, punt 34) en Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punt 23).

13 — Cursivering van mij.

14 — Zie arrest Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, punt 8) en de conclusie van advocaat-generaal Léger in de zaak FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, punt 36). De uitdrukking „any person" die wordt gebruikt in de Engelse taalversie van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112, zou dus moeten worden gelezen als „any one", in navolging van meerdere andere taalversies van dat artikel (zie in dat verband Terra, B., en Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT*, IBFD 2015, vol. 1, blz. 469).

15 — Zie in die zin arresten T-Mobile Austria e.a. (C-284/04, EU:C:2007:381, punt 48), Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punt 15), Isle of Wight Council e.a. (C-288/07, EU:C:2008:505, punten 28-30) en Commissie/Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, punten 34-39). Dit was ook de volgorde van onderzoek in de arresten Commissie/Frankrijk (C-276/97, EU:C:2000:424), Commissie/Ierland (C-358/97, EU:C:2000:425) en Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-359/97, EU:C:2000:426). In die arresten stond de zelfstandigheid van de economische activiteit evenwel niet ter discussie.

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

31. In het arrest Commissie/Spanje [17] heeft het Hof in het kader van de beoordeling van een mogelijke niet-nakoming door een lidstaat gepreciseerd dat in de eerste plaats moet worden onderzocht of de betrokken activiteiten economische activiteiten zijn, *in de tweede plaats* of die activiteiten *zelfstandig* worden verricht, en in de derde plaats of de regel dat de activiteiten die een publiekrechtelijk lichaam verricht als overheid niet btw-plichtig zijn [18], hoe dan ook kan worden toegepast. [19]

32. Het Hof heeft dus reeds uitdrukkelijk vastgesteld dat de beoordeling of een economische activiteit zelfstandig wordt verricht, voorafgaat aan de toetsing aan artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112.

33. De verwijzende rechter wenst echter te vernemen of die rechtspraak relevant is voor publiekrechtelijke lichamen, omdat het Hof tot op heden het criterium van zelfstandigheid van de activiteit enkel heeft onderzocht wat betreft natuurlijke personen die overheidstaken verrichten. [20] Volgens de verwijzende rechter is het in het geval van publiekrechtelijke rechtspersonen niet noodzakelijk de zelfstandigheid van de activiteit na te gaan. Ik deel dit standpunt van de verwijzende rechter niet.

34. Uit de opzet van het gemeenschappelijke btw-stelsel, de bewoordingen van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112, dat geen beperkingen bevat [21], en de reeds aangehaalde rechtspraak, blijkt dat de volledige definitie van belastingplichtige in artikel 9 uniform en consequent op iedereen moet worden toegepast. [22]

35. Wat de opzet van het gemeenschappelijke btw-stelsel betreft, zij in herinnering gebracht dat de artikelen 9 en 13 van richtlijn 2006/112 de werkingssfeer van de btw zeer ruim trekken. De Uniewetgever wenste immers de werkingssfeer van de behandeling van publiekrechtelijke lichamen als niet-belastingplichtigen te beperken opdat die algemene regel in acht zou worden genomen. [23]

36. Indien een natuurlijke persoon of rechtspersoon niet voldoet aan de in artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 neergelegde criteria om als belastingplichtig te worden gekwalificeerd, met name de voorwaarde dat de economische activiteit „zelfstandig" wordt verricht, hoeft dus niet te worden nagegaan of die persoon btw-vrijstelling zou kunnen genieten op basis van artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112.

37. Derhalve is het, anders dan de minister van Financiën stelt, niet zinloos te onderzoeken of publiekrechtelijke lichamen zelfstandig een economische activiteit verrichten in de zin van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 op grond dat de Staat het recht heeft entiteiten de hoedanigheid van publiekrechtelijk lichaam toe te kennen. Volgens mij is het in dit verband irrelevant dat een entiteit een publiekrechtelijk lichaam is, indien zij niet in elk geval zelfstandig een economische activiteit verricht.

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

18 — In die zaak was artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn aan de orde, dat overeenkomt met het huidige artikel 13 van richtlijn 2006/112.

19 — Deze volgorde van onderzoek was bovendien reeds gehanteerd in de arresten Commissie/Nederland (235/85, EU:C:1987:161) en Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332). Zie in die zin ook beschikking Mihal (C-456/07, EU:C:2008:293, punten 21 en 22).

20 — Zoals notarissen, gerechtsdeurwaarders, belastingontvangers en de Spaanse „registradores-liquidadores". Zie in dit verband de punten 41 en 42 van deze conclusie.

21 — Zie dienaangaande punt 28 van deze conclusie. Uit de rechtspraak betreffende artikel 4 van de Zesde richtlijn volgt dat, gelet op het doel van die richtlijn, die met name erop is gericht een gemeenschappelijk btw-stelsel te creëren op basis van een uniforme definitie van het begrip „belastingplichtige", die hoedanigheid uitsluitend moet worden getoetst aan de criteria van artikel 4 van deze richtlijn (zie in die zin arresten Van Tiem, C-186/89, EU:C:1990:429, punt 25; BBL, C-8/03, EU:C:2004:650, punt 37, en HE, C-25/03, EU:C:2005:241, punt 41). Artikel 4 van de Zesde richtlijn bevatte de bepalingen die overeenkomen met de huidige artikelen 9 en 13 van richtlijn 2006/112.

22 — De kwalificatie als belastingplichtige hangt dus niet af van de privaatrechtelijke of publiekrechtelijke hoedanigheid van de persoon die de economische activiteiten verricht (Terra, B., en Kajus, J., op. cit., blz. 431).

23 — Arresten Isle of Wight Council e.a. (C-288/07, EU:C:2008:505, punten 25-28 en 38), Commissie/Ierland (C-554/07, EU:C:2009:464, punten 39-41) en Commissie/Nederland (C-79/09, EU:C:2010:171, punten 76 en 77).

38. De partijen die opmerkingen hebben gemaakt, hebben evenwel hun twijfel geuit over de vraag of dit criterium van zelfstandigheid van de activiteiten *op dezelfde wijze* geldt voor publiekrechtelijke lichamen als voor particuliere marktdeelnemers. Derhalve moet nu de rechtspraak van het Hof betreffende dit criterium worden onderzocht, alsook de toepassing ervan op publiekrechtelijke lichamen.

C – Rechtspraak van het Hof betreffende het criterium van zelfstandigheid van de economische activiteiten in de zin van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 en de toepassing ervan op de economische activiteiten van publiekrechtelijke lichamen

39. De in artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 geformuleerde voorwaarde dat de economische activiteit zelfstandig wordt verricht, wordt op negatieve wijze omschreven in artikel 10 van die richtlijn. Volgens artikel 10 wordt de activiteit niet zelfstandig verricht en wordt er dus geen btw geheven, wanneer tussen een persoon en zijn werkgever een verhouding van ondergeschiktheid bestaat die vergelijkbaar is met die welke ontstaat uit een arbeidsovereenkomst. Die bepaling bevat drie criteria betreffende de band van ondergeschiktheid, die betrekking hebben op het bestaan van afhankelijkheid in de arbeidsvoorwaarden en de bezoldigingsvoorwaarden en wat betreft de verantwoordelijkheid. [24]

40. Aan de hand van die criteria heeft het Hof criteria ontwikkeld waarmee rekening moet worden gehouden bij de beoordeling of een economische activiteit zelfstandig wordt verricht in de zin van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112. Volgens de met name in het arrest Van der Steen [25] opgesomde criteria moet er onder meer rekening mee worden gehouden of de persoon de activiteiten in eigen naam, voor eigen rekening en onder zijn eigen verantwoordelijkheid verricht en of hij het aan die activiteiten verbonden economisch risico draagt. [26]

41. Om vast te stellen of de activiteit zelfstandig wordt verricht, heeft het Hof rekening gehouden met het ontbreken van elke verhouding van hiërarchische ondergeschiktheid ten aanzien van de overheid van de marktdeelnemers die geen deel uitmaakten van het staatsapparaat en de omstandigheid dat zij voor hun eigen rekening en onder hun eigen verantwoordelijkheid handelden, vrijelijk de voorwaarden waaronder zij hun werkzaamheden uitoefenen, regelden en zelf de vergoedingen ontvingen waaruit zij hun inkomen haalden. [27]

42. Als andere aanwijzingen dat de economische activiteit zelfstandig wordt verricht, noemt het Hof de omstandigheid dat de marktdeelnemers zelfstandig, binnen de door de wet gestelde grenzen, het personeel en materieel dat nodig is voor de uitvoering van hun werkzaamheden aantrekken en organiseren, en dat zij aansprakelijk zijn uit hoofde van de contractuele betrekkingen die zij in de uitoefening van hun werkzaamheden aangaan, alsmede voor schade aan derden wanneer zij niet als gemachtigden van de overheid handelden. [28]

24 — Conclusie van advocaat-generaal Léger in de zaak FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, punt 39).

25 — C-355/06, EU:C:2007:615.

26 — Arrest Van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, punten 21-25). Zie voor die criteria ook arrest Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, punt 18).

27 — Arrest Commissie/Nederland (235/85, EU:C:1987:161, punt 14) en conclusie van advocaat-generaal Léger in de zaak FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, punt 40). Het Hof heeft in dezelfde zin geoordeeld wat betreft de deurwaarders in Slowakije in de beschikking Mihal (C-456/07, EU:C:2007:673, punt 21).

28 — Arrest Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332, punten 11-15). Zie in die zin ook arrest Commissie/Spanje (C-154/08, EU:C:2009:695, punten 103-106) wat betreft de „registradores-liquidadores” in Spanje.

43. De voorwaarde betreffende het economisch risico is onderzocht in het arrest FCE Bank [29], waarin het Hof heeft geoordeeld dat een bijkantoor van een bank niet autonoom was als bank omdat het niet over een dotatiekapitaal beschikte en dus niet zelf het economisch risico verbonden aan de uitoefening van zijn activiteiten droeg. Het kon dan ook niet worden geacht btw-plichtig te zijn. [30]

44. Ik wijs er nogmaals op dat het begrip belastingplichtige uniform en consequent moet worden toegepast. [31] Uiteindelijk gaat het er in de voorwaarde van zelfstandigheid om *op welke wijze de economische activiteiten worden verricht* en niets anders. De aangehaalde rechtspraak betreffende de beoordelingscriteria voor de zelfstandigheid van de economische activiteit heeft weliswaar enkel betrekking op natuurlijke personen die overheidstaken vervullen en privaatrechtelijke rechtspersonen, maar volgens mij is er geen reden waarom diezelfde beoordelingscriteria niet evenzeer van toepassing zouden zijn op economische activiteiten die worden verricht door de in artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112 bedoelde publiekrechtelijke lichamen. Die criteria moeten volgens mij immers, indien zij onder meer van toepassing zijn op particuliere entiteiten, waarvan de interne structuur en de handelspraktijken vaak verscheidener en complexer kunnen zijn dan die van publiekrechtelijke lichamen, op dezelfde wijze worden toegepast op publiekrechtelijke lichamen. In dat verband heeft de specifieke aard van publiekrechtelijke lichamen veeleer betrekking op de activiteiten die zij verrichten als overheid, waarmee afzonderlijk rekening wordt gehouden door de uitzonderingsbepaling van artikel 13 van richtlijn 2006/112.

45. De Poolse regering stelt dat het criterium inzake het economisch risico niet relevant is voor publiekrechtelijke lichamen, omdat een gemeente of haar begrotingseenheden niet het voorwerp van een insolventieprocedure kunnen uitmaken. Publiekrechtelijke lichamen stellen zich volgens haar dus niet bloot aan dezelfde economische risico's als privaatrechtelijke lichamen die economische activiteiten verrichten. [32] Deze regering betoogt dat wanneer het criterium van zelfstandigheid op dezelfde wijze zou gelden voor publiekrechtelijke lichamen als voor particuliere entiteiten, zowel de begrotingseenheden als de gemeenten zelf niet zouden voldoen aan de voorwaarden om te worden aangemerkt als „belastingplichtig" in de zin van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112.

46. Volgens mij moet het economisch risico ruimer worden opgevat dan in de voorstelling van de Poolse regering. Het economisch risico kan zich immers onder verschillende vormen manifesteren, maar ik meen dat de persoon die het risico draagt over een soort vermogen moet beschikken dat hij zou kunnen verliezen. Voor een kredietinstelling bijvoorbeeld kan het economisch risico bestaan in de niet-terugbetaling van een lening door een klant. [33] De vaststelling dat een marktdeelnemer het

29 — C-210/04, EU:C:2006:196.

30 — Arrest FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, punten 35-37). Advocaat-generaal Léger heeft in zijn conclusie in die zaak bovendien vastgesteld dat dat bijkantoor zijn activiteiten niet voor zijn eigen rekening verrichtte (conclusie van advocaat-generaal Léger in de zaak FCE Bank, C-210/04, EU:C:2005:582, punt 46).

31 — Zie punt 34 van de onderhavige conclusie.

32 — Wat staatssteun betreft, kan de verlening van een impliciete en onbeperkte staatsgarantie ten gunste van een onderneming die niet aan procedures voor gerechtelijke sanering en vereffening kan worden onderworpen, onrechtmatige staatssteun zijn (zie in die zin arrest Frankrijk/Commissie, C-559/12 P, EU:C:2014:217, punten 97 en 98). Deze vaststelling is evenwel niet relevant voor de uitlegging van richtlijn 2006/112, omdat de doelstellingen van de btw-regeling verschillen van die van andere domeinen van het Unierecht, zoals staatssteun of openbare aanbestedingen. Zie in die zin mijn analyse betreffende de uitlegging van artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112 in mijn conclusie in de zaak Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:430, punten 61-65).

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

economisch risico van zijn activiteit draagt, kan ook voortvloeien uit de omstandigheid dat de winst die zijn activiteit oplevert niet enkel afhangt van de rechtstreeks met die activiteit verbonden bedragen, maar onder meer ook van de uitgaven in verband met de organisatie van het voor de werkzaamheden ingezette personeel en materieel. [34]

47. Voorts is richtlijn 2006/112 gebaseerd op het idee dat de in artikel 13, lid 1, bedoelde publiekrechtelijke lichamen, zoals de Staat en gemeenten, btw-plichtig kunnen zijn voor de activiteiten die zij verrichten in een andere hoedanigheid dan als overheid. Zelfs voor activiteiten die zij als overheid verrichten, kunnen zij als btw-plichtig worden aangemerkt, „indien een behandeling als niet-belastingplichtige tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis zou leiden”. [35] De omstandigheid dat een entiteit niet het voorwerp kan uitmaken van een insolventieprocedure, is dus geen doorslaggevend criterium om te bepalen of zij belastingplichtig is in de zin van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112.

48. Volgens mij hangt de zelfstandigheid van de economische activiteit van een entiteit vanuit het perspectief van de risico's niet zozeer af van de vraag of die entiteit een uit zijn activiteiten voortvloeiend economisch risico draagt, maar veeleer van de vraag of in de plaats van die entiteit in feite een andere entiteit met haar vermogen het risico draagt dat samenhangt met de economische activiteiten van eerstgenoemde entiteit. [36]

49. Kortom, de omstandigheid dat een entiteit het economisch risico draagt, is een van de elementen waarmee rekening moet worden gehouden bij de beoordeling van de wijze waarop die entiteit haar economische activiteiten verricht. De andere in de rechtspraak vermelde elementen waarmee rekening kan worden gehouden, zijn met name de verrichting van een activiteit door een entiteit in eigen naam en voor eigen rekening, het bestaan van een eigen vermogen, de vrije regeling van de voorwaarden waaronder zij haar werkzaamheden uitoefent, de middelen inzake personeel en materieel, en de omstandigheid dat de entiteit contractueel aansprakelijk is, alsmede voor schade aan derden. Of een economische activiteit zelfstandig wordt verricht in de zin van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 moet per geval worden beoordeeld, rekening houdend met alle omstandigheden van het geval.

D – *Subsidiariteitsbeginsel en beginsel van institutionele autonomie zoals neergelegd in de artikelen 5, lid 3, VEU en 4, lid 2, VEU*

50. Tot slot zij benadrukt dat de in artikel 9 van richtlijn 2006/112 bedoelde zelfstandigheid wordt beoordeeld met betrekking tot de *verrichting van een economische activiteit*. De vraag is niet of een publiekrechtelijk lichaam zelfstandig of onafhankelijk is binnen de structuur van de regionale en lokale overheden van een lidstaat of welke hoedanigheid het heeft naar intern bestuursrecht. Voorgaande vaststellingen hebben dus geen enkele weerslag op de institutionele autonomie van de lidstaten in de zin van artikel 4, lid 2, VEU.

34 — In het arrest Ayuntamiento de Sevilla droegen de ontvangers het economisch risico van hun activiteit, in zoverre de winst die zij daaruit behaalden, niet alleen afhing van het bedrag aan geïnde belastingen, maar ook van de uitgaven in verband met de organisatie van het voor hun werkzaamheden ingezette personeel en materieel (arrest Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, EU:C:1991:332, punt 13). In het arrest Commissie/Spanje heeft het Hof vastgesteld dat de betrokken „registradores-liquidadores” het economisch risico van hun activiteit droegen, in zoverre de winst die zij daaruit behaalden, afhing van het bedrag aan geïnde belastingen, de uitgaven in verband met de organisatie van het voor hun werkzaamheden ingezette personeel en materieel, hun efficiëntie, en zelfs, in sommige gevallen, het percentage van sancties en boetes die zij hadden opgelegd en geïnd in de uitoefening van hun activiteit van „registrador-liquidador” (arrest Commissie/Spanje, C-154/08, EU:C:2009:695, punt 107).

35 — Zoals bepaald in artikel 13, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112.

36 — Zo wordt een lagere school waarvan het zwembad 's avonds en in het weekend voor het publiek wordt opengesteld, misschien blootgesteld aan de negatieve financiële gevolgen van die economische activiteit, zoals uitgaven die de inkomsten overschrijden, maar is het uiteindelijk de gemeente die dit economisch risico draagt, aangezien zij de eventueel uit die activiteit voortvloeiende verliezen moet dekken.

51. Volgens de Griekse regering vloeit de verwarring op dit vlak in deze zaak voort uit de door de verwijzende rechter vermelde verschillen tussen de taalversies van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112. De verwijzende rechter geeft aan dat in de Franse en de Engelse taalversie de uitdrukking „*zelfstandig*" („d'une façon indépendante", respectievelijk „independently") wordt gebruikt, terwijl in de Poolse taalversie sprake is van „*autonoom*" („samodzielnie")[37]. De uitdrukking „zelfstandig" wordt ook in verschillende andere taalversies gebruikt.[38]

52. Wat betreft verschillen tussen de taalversies volgt uit vaste rechtspraak dat de in een van de taalversies van een Unierechtelijke bepaling gebruikte formulering niet als enige grondslag voor de uitlegging van die bepaling kan dienen of in zoverre voorrang kan hebben op de andere taalversies. Unierechtelijke bepalingen moeten immers uniform worden uitgelegd en toegepast, tegen de achtergrond van de tekst in alle talen van de Europese Unie. Wanneer er verschillen bestaan tussen de taalversies van een bepaling van Unierecht, moet bij de uitlegging van de betrokken bepaling worden gelet op de algemene opzet en het doel van de regeling waarvan deze een onderdeel vormt.[39]

53. Bijgevolg kan artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 niet uitsluitend aan de hand van de Poolse taalversie worden uitgelegd. Dienaangaande heb ik reeds in de punten 40 tot en met 43 van deze conclusie de uitlegging in de rechtspraak van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 in herinnering gebracht. Het is mij hoe dan ook, gelet op de rechtspraak van het Hof over dit criterium, onduidelijk wat het verschil zou zijn tussen een activiteit die „zelfstandig" wordt verricht en een activiteit die „autonoom" wordt verricht. Ik wijs er overigens nog eens op dat het geding geen betrekking heeft op de zelfstandigheid of autonomie van de betrokken entiteit, maar op de wijze waarop zij haar economische activiteit verricht.

54. Tevens herinner ik eraan dat de uit artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 voortvloeiende criteria om vast te stellen of een persoon btw-plichtig is, objectieve criteria zijn die in acht moeten worden genomen. Een lidstaat kan de werkingssfeer van richtlijn 2006/112 immers niet wijzigen door middel van interne bepalingen betreffende de organisatie van de gemeenten.

55. Zoals ook de Commissie heeft opgemerkt, mogen de lidstaten de structuur en activiteiten van hun publiekrechtelijke lichamen vrij regelen, en de interne structuur daarvan zelfs optimaliseren in het licht van de btw-voorschriften. De keuzes van een lidstaat wat betreft de organisatorische structuur van de publiekrechtelijke lichamen kunnen op het vlak van btw verschillende gevolgen hebben, zonder dat de lidstaat evenwel wordt beperkt in zijn keuzevrijheid. De lidstaten hebben een keuzevrijheid zoals bedoeld in artikel 4, lid 2, VEU, maar de gevolgen van bepaalde keuzes worden niettemin vooraf bepaald door het Unierecht.[40]

56. Voorts zij eraan herinnerd, zoals de Poolse regering zelf heeft onderstreept, dat publiekrechtelijke lichamen er in beginsel niet op zijn gericht economische activiteiten in een andere hoedanigheid dan als overheid te verrichten. De mogelijke economische activiteit van publiekrechtelijke lichamen is bijkomstig en hangt vaak samen met de vervulling van overheidstaken. De omstandigheid dat publiekrechtelijke lichamen btw-plichtig zijn voor de economische activiteiten die zij in een andere hoedanigheid dan als overheid verrichten, is slechts één van de elementen waarmee de lidstaten rekening kunnen houden wanneer zij de organisatorische structuur van hun administratie vaststellen.

37 — Dit Poolse begrip kan ook worden vertaald als „alleen".

38 — Met name de Deense, de Duitse, de Spaanse, de Italiaanse, de Maltese, de Nederlandse, de Portugese, de Roemeense, de Finse en de Zweedse taalversie.

39 — Zie met name arrest Ivansson e.a. (C-307/13, EU:C:2014:2058, punt 40).

40 — Zie in die zin ook het arrest Commissie/Spanje (C-154/08, EU:C:2009:695, punten 120-123). Daarin werd geoordeeld dat het Unierecht zich er niet tegen verzet dat een lidstaat of de regio's van die lidstaat overeenkomstig de voor hen geldende regelgeving, beslissen een beroep te doen op entiteiten, zoals de „registradores-liquidadores" in die zaak, voor het innen van belastingen, die ontegensprekelijk tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren. Daaruit volgt echter niet dat het een lidstaat vrijstaat om de diensten van die „registradores" niet aan btw te onderwerpen indien blijkt dat die diensten worden verricht als zelfstandige economische activiteit.

57. Wat het subsidiariteitsbeginsel betreft, blijkt duidelijk uit de bewoordingen van overweging 65 van richtlijn 2006/112 [41] dat de Uniewetgever met dit beginsel rekening heeft gehouden bij het opstellen van die richtlijn.

58. In het hoofdgeding lijkt de Naczelny Sąd Administracyjny in uitgebreide samenstelling de zelfstandigheid van de activiteiten van de in de verwijzingsbeslissing bedoelde gemeentelijke begrotingseenheden reeds te hebben beoordeeld. Gelet op de aard van de te verrichten analyse en de vereiste kennis van de bijzonderheden van het stelsel van lokaal bestuur in Polen, is de nationale rechter inderdaad het best geplaatst om aan de hand van de door het Hof geformuleerde criteria [42] te beoordelen of de gemeentelijke begrotingseenheden aan de orde in het hoofdgeding hun activiteiten zelfstandig verrichten. Aangezien het Hof niet beschikt over alle nodige gegevens betreffende het lokale bestuur in Polen voor een dergelijke beoordeling, staat deze beoordeling aan de verwijzende rechter.

E – *Verzoek om de werking van het arrest in de tijd te beperken*

59. De Poolse regering heeft op grond van het gevaar van ernstige economische gevolgen verzocht om de werking van het arrest van het Hof in de tijd te beperken indien het zou beslissen dat de begrotingseenheden niet kunnen worden beschouwd als van de gemeente onderscheiden btw-plichtigen. Zij stelt dat een dergelijk oordeel immers een significante weerslag zou hebben op het huidige Poolse werkingsmodel inzake lokaal bestuur, wat negatieve gevolgen zou kunnen hebben voor de Poolse overheidsfinanciën in hun geheel. Bovendien heeft de Republiek Polen te goeder trouw gemeend, en meent zij nog steeds, dat de begrotingseenheden kunnen worden beschouwd als btw-plichtigen.

60. Opgemerkt zij dat de Poolse regering ter terechtzitting heeft erkend dat een dergelijk oordeel veeleer een toekomstige weerslag zou hebben op het werkingsmodel inzake lokaal bestuur. De retroactieve gevolgen van het arrest vloeien enkel voort uit de noodzaak om de belastingen die de afgelopen vijf jaar zijn geïnd, opnieuw te berekenen. [43]

61. Dienaangaande breng ik in herinnering dat btw een verbruiksbelasting is, die drukt op de uitgave of het eindverbruik van goederen of diensten door natuurlijke personen of rechtspersonen. In theorie zou de btw tot één enkele heffing moeten leiden, aangezien de belastingdruk op een goed of dienst exact overeen zou moeten komen met de btw berekend over de aan de consument aangerekende verkoopprijs, ongeacht het aantal tussenliggende transacties in het proces dat aan de heffing voorafgaat. De btw die drukt op de diensten die gemeentelijke begrotingseenheden verstrekken aan het publiek, zou dus niet mogen afhangen van de wijze van registratie van de gemeente als belastingplichtige, namelijk of zij met haar begrotingseenheden is geregistreerd als één belastingplichtige, dan wel of de begrotingseenheden afzonderlijk zijn geregistreerd.

41 — Overweging 65 luidt: „Daar de doelstellingen van deze richtlijn om bovengenoemde redenen niet voldoende door de lidstaten kunnen worden verwezenlijkt en derhalve beter door de Gemeenschap kunnen worden verwezenlijkt, kan de Gemeenschap, overeenkomstig het in artikel 5 van het Verdrag neergelegde subsidiariteitsbeginsel, maatregelen nemen. Overeenkomstig het in hetzelfde artikel neergelegde evenredigheidsbeginsel gaat deze richtlijn niet verder dan nodig is om deze doelstellingen te verwezenlijken."

42 — In dit verband sluit ik mij aan bij de analyse van de Poolse regering dat de verwijzende rechter blijk heeft gegeven van een onjuiste opvatting als hij heeft geoordeeld – zoals de Poolse regering stelt – dat de zelfstandigheid van de economische activiteit uitsluitend moet worden beoordeeld aan de hand van het Poolse recht.

43 — De gemeente Wrocław heeft in dat verband ter terechtzitting uiteengezet dat verschillende gemeenten in Polen reeds geruime tijd hun belangen hadden beschermd door de minister van Financiën om individuele interpretaties van het belastingrecht te verzoeken. Die gemeenten konden aldus ervoor kiezen om hun belastingaangiften met terugwerkende kracht te rectificeren of om zich te beroepen op de bescherming van die individuele interpretaties. De gemeente Wrocław heeft ook verklaard dat zij op organisatorisch vlak een gecentraliseerde btw-aangifte kan doen.

62. Zoals de gemeente Wrocław ter terechtzitting heeft opgemerkt, bevat het btw-stelsel in de huidige stand van het Unierecht echter veel elementen die afdoen aan een perfecte fiscale neutraliteit, zoals de mogelijkheid voor de lidstaten om de economische activiteit van kleine ondernemingen vrij te stellen van btw. [44] Het antwoord op de prejudiciële vraag heeft dus wel degelijk praktische relevantie.

63. Het Hof kan echter slechts in zeer uitzonderlijke gevallen, uit hoofde van een aan de rechtsorde van de Unie inherent algemeen beginsel van rechtszekerheid, besluiten beperkingen te stellen aan de mogelijkheid voor iedere belanghebbende om met een beroep op een door het Hof uitgelegde bepaling te goeder trouw tot stand gekomen rechtsbetrekkingen opnieuw in geding te brengen. Om tot een dergelijke beperking te kunnen besluiten, moet zijn voldaan aan twee essentiële criteria, te weten de goede trouw van de belanghebbende kringen en het gevaar voor ernstige verstoringen. [45]

64. Meer bepaald heeft het Hof slechts in zeer specifieke omstandigheden van deze mogelijkheid gebruikgemaakt, namelijk wanneer er gevaar bestond voor ernstige economische gevolgen, inzonderheid gezien het grote aantal op basis van de geldig geachte wettelijke regeling te goeder trouw tot stand gekomen rechtsbetrekkingen, en wanneer bleek dat particulieren en de nationale autoriteiten tot met het Unierecht strijdig gedrag waren gebracht op grond van een objectieve, grote onzekerheid over de strekking van bepalingen of beginselen van het Unierecht. [46]

65. Volgens mij beantwoorden de door de Poolse regering aangevoerde omstandigheden niet aan die criteria. De Poolse regering was immers geenszins in staat de omvang van de mogelijke economische gevolgen te begroten. Ik wijs erop dat de onderhavige zaak enkel betrekking heeft op de in het hoofdgeding bedoelde gemeentelijke begrotingseenheden en de mogelijkheid te bepalen of zij hun activiteiten zelfstandig verrichten. Hoe dan ook behoren de mogelijke gevolgen van het arrest dat het Hof zal wijzen, ook wat betreft de begrotingseenheden van de Staat en de begrotingsinstellingen die zijn vermeld in de discussie tussen partijen, tot het nationale recht.

66. Gelet op een en ander ben ik van mening dat de werking van het arrest van het Hof in de onderhavige zaak niet in de tijd hoeft te worden beperkt.

V – **Conclusie**

67. Gelet op het bovenstaande geef ik het Hof in overweging om de prejudiciële vraag van de Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) te beantwoorden als volgt:

„Artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, moet aldus worden uitgelegd dat een gemeentelijke organisatorische eenheid slechts kan worden beschouwd als belastingplichtige ter zake van de belasting over de toegevoegde waarde indien zij haar economische activiteiten zelfstandig verricht in de zin van dat artikel. Het staat aan de nationale rechter om aan de hand van de door het Hof geformuleerde criteria te beoordelen of de gemeentelijke begrotingseenheden aan de orde in het hoofdgeding hun economische activiteiten zelfstandig verrichten."

44 — Zoals ik bovendien in mijn conclusie bij de zaak Commissie/Ierland (C-85/11, EU:C:2012:753, punt 45) heb opgemerkt met betrekking tot btw-groepen, kan de registratie van economisch verbonden entiteiten als één belastingplichtige cashflowvoordelen binnen de groep opleveren omdat de interne transacties tussen die entiteiten voor de toepassing van de btw niet in aanmerking worden genomen.

45 — Arresten Schulz en Egbringhoff (C-359/11 en C-400/11, EU:C:2014:2317, punt 57 en aldaar aangehaalde rechtspraak) en Balazs en Casa Județeană de Pensii Cluj (C-401/13 en C-432/13, EU:C:2015:26, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

46 — Arresten Schulz en Egbringhoff (C-359/11 en C-400/11, EU:C:2014:2317, punt 58 en aldaar aangehaalde rechtspraak) en Balazs en Casa Județeană de Pensii Cluj (C-401/13 en C-432/13, EU:C:2015:26, punt 51 en aldaar aangehaalde rechtspraak).