Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
NIILA JÄÄSKINENA
przedstawiona w dniu 30 czerwca 2015 r.[1]

Sprawa C-276/14

Gmina Wrocław
przeciwko
Ministrowi Finansów

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska)]

Odesłanie prejudycjalne — Wspólny system podatku od wartości dodanej — Dyrektywa 2006/112/WE — Artykuły 9 i 13 — Artykuł 5 ust. 3 TUE i art. 4 ust. 2 TUE — Działalność gospodarcza prowadzona przez gminną jednostkę organizacyjną w charakterze innym niż jako organ władzy publicznej — Gminna jednostka organizacyjna, której działalność gospodarcza nie spełnia kryterium samodzielności — Możliwość uznania takiej jednostki za podatnika podatku od wartości dodanej w rozumieniu przepisów dyrektywy 2006/112

I – **Wprowadzenie**

1. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony w niniejszej sprawie przez Naczelny Sąd Administracyjny dotyczy możliwości uznania gminnej jednostki organizacyjnej, której działalność gospodarcza nie spełnia kryterium samodzielności w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE[2], za podatnika podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") odrębnie od gminy, w której skład jednostka ta wchodzi, w zakresie operacji gospodarczych przeprowadzonych przez nią na rachunek gminy.

2. Sąd odsyłający pyta Trybunał w szczególności o to, czy aby móc uznać za podatników VAT podmioty prawa publicznego takie jak gminne jednostki budżetowe, o których mowa w postanowieniu odsyłającym, należy wziąć pod uwagę pojęcie samodzielności w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112, zważywszy na art. 13 ust. 1 tej dyrektywy oraz art. 4 ust. 2 TUE i art. 5 ust. 3 TUE, odnoszące się do zasad pomocniczości i autonomii instytucjonalnej.

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).

3. Zdaniem Rzeczpospolitej Polskiej kwestia sporna w sprawie wiąże się z faktem, że w Polsce gminy wykonują swoje zadania publiczne samodzielnie, za pośrednictwem tworzonych w tym celu jednostek organizacyjnych, a zwłaszcza gminnych jednostek budżetowych [3], które aż do tej pory były uznawane za podatników VAT odrębnych od samej gminy. Niniejsza sprawa dotyczy zatem problemu wykładni art. 9 i 13 dyrektywy 2006/112, wymagając określenia, jak należy dokonywać oceny sposobu prowadzenia działalności gospodarczej przez jednostki organizacyjne, a w szczególności przez gminne jednostki budżetowe.

4. Sąd odsyłający podniósł kwestię ustanowionych w art. 5 ust. 3 TUE i art. 4 ust. 2 TUE zasad pomocniczości i autonomii instytucjonalnej, uważając, że brak możliwości rejestracji gminnych jednostek budżetowych – takich jak jednostki, których dotyczy postępowanie główne – jako podatników VAT odrębnie od gminy mógłby oddziaływać na model funkcjonowania samorządu terytorialnego w Polsce. Należy zatem zbadać, czy wymienione postanowienia prawa pierwotnego mają w tym zakresie znaczenie dla wykładni odpowiednich przepisów dyrektywy 2006/112.

5. Jak wskazały strony, które przedstawiły w niniejszej sprawie uwagi na piśmie, dotyczące owego kryterium samodzielności orzecznictwo Trybunału odnosiło się do jego zastosowania do czynności osób fizycznych wykonujących zadania publiczne oraz podmiotów prywatnych. W konsekwencji sąd odsyłający wniósł do Trybunału o zbadanie, czy orzecznictwo to należy stosować w ten sam sposób do podmiotów prawa publicznego.

II – **Ramy prawne**

A – *Dyrektywa 2006/112*

6. Dyrektywa 2006/112 uchyliła i zastąpiła od dnia 1 stycznia 2007 r. istniejące prawodawstwo wspólnotowe w dziedzinie podatku VAT, w szczególności szóstą dyrektywę [4].

7. Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

8. Zgodnie z brzmieniem art. 10 dyrektywy 2006/112:

„Warunek, o którym mowa w art. 9 ust. 1, przewidujący, że działalność gospodarcza jest prowadzona samodzielnie, wyklucza opodatkowanie VAT pracowników i innych osób, o ile są one związane z pracodawcą umową o pracę lub jakimikolwiek innymi więzami prawnymi tworzącymi stosunek prawny [podporządkowania] między pracodawcą a pracownikiem w zakresie warunków pracy, wynagrodzenia i odpowiedzialności pracodawcy”.

3 — Polski system przewiduje także inne rodzaje gminnych jednostek organizacyjnych oraz jednostki państwowe. Dla przykładu zdaniem Gminy Wrocław gminne zakłady budżetowe charakteryzują się większą samodzielnością niż gminne jednostki budżetowe.

4 — Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwana dalej „szóstą dyrektywą”). Mimo licznych zmian redakcyjnych istotne przepisy dyrektywy 2006/112 pozostają zasadniczo tożsame z odpowiadającymi im przepisami szóstej dyrektywy. Zobacz podobnie wyrok Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, pkt 6).

9. Artykuł 13 ust. 1 tej dyrektywy brzmi następująco [5]:

„Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują, lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami.

Jednakże w przypadku gdy podejmują one takie działania lub dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tych działań lub transakcji, gdyby wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji.

W każdych okolicznościach podmioty prawa publicznego są uważane za podatników w związku z czynnościami określonymi w załączniku I, chyba że niewielka skala tych działań sprawia, że mogą być one pominięte".

B – *Prawo polskie*

10. Artykuł 15 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [6] dokonuje transpozycji do prawa polskiego art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 i brzmi następująco:

„Podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności".

11. Artykuł 15 ust. 6 krajowej ustawy VAT przewiduje, że nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie umów cywilnoprawnych.

III – **Postępowanie główne, pytanie prejudycjalne i przebieg postępowania przed Trybunałem**

12. W polskim systemie administracyjnym gminy wykonują zadania powierzone im na podstawie ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym [7] z pomocą samorządowych zakładów budżetowych i gminnych jednostek budżetowych [8]. Te ostatnie, niewyposażone w odrębną osobowość prawną, co do zasady uczestniczą w realizacji zadań gminy i nie są powołane do prowadzenia działalności gospodarczej, która może odbywać się co najwyżej w związku z innego rodzaju działalnością zasadniczą. Dochody i wydatki gminnych jednostek budżetowych, w tym związane z ich działalnością gospodarczą opodatkowaną podatkiem VAT, stanowią część budżetu gminy. Do jednostek tych należą między innymi szkoły i domy kultury.

13. Postępowanie główne między Gminą Wrocław a polskim ministrem finansów zostało wszczęte złożonymi przez tę gminę wnioskami o wydanie indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego.

5 — W sprawie rozbieżności między kilkoma wersjami językowymi art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112 oraz analizy pojęcia „innych podmiotów prawa publicznego" zob. moja opinia w sprawie Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:430, pkt 68–82).

6 — Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. nr 54, poz. 535, z późn. zm., zwana dalej „krajową ustawą VAT".

7 — Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, tekst jedn. Dz.U. z 2001 r., nr 142, poz. 1591. Artykuł 9 ust. 1 tej ustawy stanowi, że „w celu wykonywania zadań gmina może tworzyć jednostki organizacyjne, a także zawierać umowy z innymi podmiotami, w tym z organizacjami pozarządowymi".

8 — Tworzenie jednostek budżetowych reguluje ustawa o finansach publicznych (Dz.U. z 2013 r., poz. 885, z późn. zm.).

14. Gmina Wrocław zwróciła się do ministra finansów z pytaniem, czy w zakresie czynności opodatkowanych podatkiem VAT gminna jednostka budżetowa może zostać zarejestrowana jako podatnik VAT odrębnie od gminy, czy też sama gmina powinna być zarejestrowana w charakterze podatnika z tytułu czynności dokonanych przez swoją jednostkę budżetową. Zdaniem tej gminy jej jednostki budżetowe nie spełniają kryterium samodzielności wymaganego do posiadania statusu podatnika VAT, przewidzianego w art. 15 ust. 1 i 2 krajowej ustawy VAT, a w konsekwencji nie mogą zostać zarejestrowane odrębnie. Rejestracja gminnych jednostek budżetowych odrębnie od gminy pociągałaby za sobą ponadto pewne praktyczne niedogodności [9].

15. W interpretacjach indywidualnych minister finansów uznał, że ponieważ gminne jednostki budżetowe wyodrębnione ze struktury gminy prowadzą – z punktu widzenia obiektywnych kryteriów – działalność gospodarczą samodzielnie i wykonują w związku z tym czynności opodatkowane podatkiem VAT, należy je uznać za podatników VAT odrębnych od gminy.

16. Na interpretacje ministra finansów Gmina Wrocław wniosła skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu. Po oddaleniu skarg przez ten sąd Gmina wniosła skargę kasacyjną do sądu odsyłającego.

17. Postanowieniem z dnia 30 stycznia 2013 r. skład zwykły Naczelnego Sądu Administracyjnego wystąpił do składu poszerzonego tego sądu z pytaniem, czy gminna jednostka budżetowa jest podatnikiem podatku od towarów i usług. W uchwale z dnia 24 czerwca 2013 r., zawierającej odpowiedź na pytanie składu zwykłego tego sądu, skład poszerzony orzekł, że gminne jednostki budżetowe, o których mowa w tej sprawie, nie są podatnikami VAT, gdyż pomimo organizacyjnej odrębności od gminy nie prowadzą one działalności gospodarczej w sposób samodzielny lub niezależny od gminy.

18. Natomiast zgodnie z postanowieniem odsyłającym nie jest jasne, w jakim zakresie w świetle prawa Unii warunek samodzielności zawarty w art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy zastosować wobec podmiotów prawa publicznego. Sąd odsyłający podaje w wątpliwość także zgodność tego warunku samodzielności z ustanowionymi w art. 5 ust. 3 TUE i art. 4 ust. 2 TUE zasadami pomocniczości i autonomii instytucjonalnej, zgodnie z którymi struktura jednostek samorządu terytorialnego i rozdział ich kompetencji należy do kompetencji państw członkowskich.

19. Powziąwszy wątpliwości co do wykładni art. 9 ust. 1 i art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112, Naczelny Sąd Administracyjny w składzie zwykłym postanowieniem z dnia 10 grudnia 2013 r. zawiesił postępowanie w sprawie i zwrócił się do Trybunału z pytaniem prejudycjalnym w następującym brzmieniu:

„Czy w świetle art. 4 ust. 2 [TUE] w związku z art. 5 ust. 3 [TUE] jednostka organizacyjna gminy (lokalnego organu władzy w Polsce) może być uznana za podatnika VAT, w sytuacji gdy wykonuje czynności w charakterze innym niż organ władzy publicznej w rozumieniu art. 13 dyrektywy [2006/112], pomimo że nie spełnia warunku samodzielności (niezależności) przewidzianego w art. 9 ust. 1 tej dyrektywy?”.

9 — Na rozprawie Gmina Wrocław wyjaśniła, jakie są w jej opinii ważne praktyczne aspekty sprawy. Jej zdaniem gdyby gmina była zarejestrowana jako pojedynczy podatnik VAT wraz ze wszystkimi swoimi jednostkami budżetowymi, łatwiejsze byłoby dla niej sprawowanie nadzoru nad całością rozliczenia VAT, posiadanie wiedzy na temat czynności jej jednostek budżetowych, stosowanie jednolitej polityki podatkowej w ramach gminy oraz eliminowanie wątpliwości i obszarów niepewności dotyczących opodatkowania wewnętrznych transakcji w gminie. Natomiast rozszczepienie gminy i jej jednostek budżetowych na kilku podatników VAT naruszałoby zasadę neutralności podatku VAT. Przykładowo jeżeli gmina powierza działalność inwestycyjną jednej jednostce budżetowej, a czynności opodatkowane wykonuje przy wykorzystaniu tej inwestycji druga jednostka budżetowa, nie jest jasne, czy pierwsza jednostka budżetowa ma prawo do odliczania podatku VAT – pomimo faktu, że obie jednostki należą do struktury organizacyjnej jednej gminy.

20. Gmina Wrocław, minister finansów, rządy polski i grecki oraz Komisja Europejska przedstawiły swoje uwagi na piśmie i – z wyjątkiem rządu greckiego – były reprezentowane na rozprawie w dniu 5 maja 2015 r.

IV – **Analiza**

A – *Uwagi wstępne*

21. Zadane przez sąd odsyłający pytanie prejudycjalne zakłada, że gminne jednostki organizacyjne, których dotyczy postępowanie główne, a zwłaszcza gminne jednostki budżetowe, nie spełniają kryterium samodzielności przewidzianego w art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112. Poszerzony skład sądu odsyłającego stwierdził już bowiem ten fakt w swojej odpowiedzi na pytanie składu zwykłego tego sądu [10].

22. Na wstępie należy wyjaśnić, że sprawa będąca przedmiotem postępowania głównego dotyczy tylko gminnych jednostek *budżetowych* Gminy Wrocław, mimo że pytanie prejudycjalne odnosi się – bardziej ogólnie – do gminnych jednostek *organizacyjnych*, które nie spełniają kryterium samodzielności. Do gminnych jednostek organizacyjnych należy szereg typów podmiotów, których poziom samodzielności w prowadzeniu działalności może być zróżnicowany. Jednakże niniejsza opinia odnosi się wyłącznie do gminnych jednostek budżetowych, których dotyczy postępowanie główne.

23. Celem pytania prejudycjalnego jest więc ustalenie, czy rozpatrywane w postępowaniu głównym gminne jednostki budżetowe można uznać za podatników pomimo braku samodzielności w prowadzonej działalności. W tym względzie minister finansów twierdzi, że kryterium samodzielności nie należy stosować do podmiotów prawa publicznego, gdyż jego respektowanie stwarzałoby ryzyko doprowadzenia do nieproporcjonalnej ingerencji w przyznaną państwom członkowskim autonomię instytucjonalną. Zdaniem ministra art. 13 dyrektywy 2006/112 należy uznać za przepis szczególny w stosunku do art. 9 ust. 1 tej dyrektywy. W konsekwencji w odniesieniu do podmiotów prawa publicznego badanie samodzielności nie jest ani konieczne, ani właściwe.

24. Rząd polski ze swej strony zaproponował przeformułowanie pytania prejudycjalnego, tak aby w pierwszym rzędzie rozważyć, czy gminne jednostki budżetowe, których dotyczy postępowanie główne, spełniają kryterium samodzielności, jakie miałoby do nich zastosowanie. Jest on zdania, że jednostki te owo kryterium spełniają. Jedynie tytułem pomocniczym, gdyby Trybunał uznał w odniesieniu do gminnych jednostek budżetowych kryterium samodzielności za niespełnione, należałoby rozważyć, czy mogą one mimo to zostać uznane za podatników w świetle art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112.

25. Ja natomiast uważam, że aby udzielić sądowi użytecznej odpowiedzi, nie należy przeformułowywać pytania prejudycjalnego, lecz raczej zbadać to właśnie, czy – a jeśli tak, to w jaki sposób – definicję użytego w art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 pojęcia podatnika, która zawiera kryterium samodzielności działalności gospodarczej, należy stosować do podmiotów prawa publicznego, o których mowa w art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112. Moim zdaniem odpowiedź znajduje się w orzecznictwie Trybunału, które poddam analizie poniżej. Analizę moją rozpocznę od zbadania, po pierwsze, związku między art. 9 i 13 dyrektywy 2006/112, a po drugie, pojęcia podatnika występującego w art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112.

10 — Zobacz pkt 17 niniejszej opinii.

B – *W przedmiocie relacji między art. 9 i 13 dyrektywy 2006/112 i szerokiej definicji pojęcia podatnika*

26. We wspólnym systemie VAT art. 9 i 13 dyrektywy 2006/112 należą do tytułu III tej dyrektywy, zatytułowanego „Podatnicy". Tytuł ten zawiera reguły dotyczące zarówno statusu podatnika w ogóle, jak i przypadków szczególnych, takich jak grupa VAT oraz reguły dotyczące władz publicznych. W tym zakresie art. 9 jest regułą ogólną odnoszącą się do podatników VAT, podczas gdy art. 13 jest regułą zwolnienia [11].

27. Z orzecznictwa Trybunału wynika, że dla jednolitego stosowania dyrektywy VAT jest szczególnie istotne, aby pojęcie podatnika podlegało autonomicznej i jednolitej wykładni [12].

28. Zgodnie z ogólną definicją tego pojęcia zawartą w art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 za podatnika uznaje się „*każdą osobę* prowadzącą samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności" [13]. To nader szerokie wyrażenie obejmuje wszelkie osoby fizyczne i prawne, tak prawa publicznego, jak i prywatnego.

29. Należy także wskazać, że ta szeroka definicja pojęcia podatnika może mieć zastosowanie nawet do jednostki pozbawionej osobowości prawnej [14]. W konsekwencji fakt, że gminne jednostki budżetowe, których dotyczy postępowanie główne, nie mają osobowości prawnej, nie ma znaczenia dla możliwości ich zarejestrowania jako podatników odrębnych od gminy.

30. Natomiast zgodnie z orzecznictwem Trybunału zastosowanie art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112 wymaga uprzedniego stwierdzenia charakteru gospodarczego rozpatrywanej działalności [15]. W razie stwierdzenia działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112 należy następnie zbadać, czy ma zastosowanie wyjątek przewidziany dla podmiotów prawa publicznego w art. 13 ust. 1 akapit pierwszy tej dyrektywy [16].

31. W wyroku Komisja/Hiszpania [17] Trybunał wyjaśnił, że przeprowadzając ocenę ewentualnego uchybienia zobowiązaniom przez państwo członkowskie, *w pierwszej kolejności* należy zbadać, czy rozpatrywana działalność stanowi działalność gospodarczą, *w drugiej kolejności* – czy działalność ta jest prowadzona *samodzielnie*, a w trzeciej kolejności – czy w każdym wypadku może mieć zastosowanie reguła wykluczenia z kategorii podatników VAT [18] dotycząca czynności wykonywanych przez podmiot prawa publicznego w charakterze organu władzy publicznej [19].

32. Zatem Trybunał stwierdził już wyraźnie, że ocena samodzielnego charakteru działalności gospodarczej poprzedza ocenę prowadzoną w świetle art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112.

11 — Co do art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy, któremu obecnie odpowiada wspomniany art. 13 dyrektywy 2006/112, zob. wyrok Komisja/Niderlandy (235/85, EU:C:1987:161, pkt 18).

12 — Wyroki: Komisja/Szwecja (C-480/10, EU:C:2013:263, pkt 34); Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, pkt 23).

13 — Podkreślenie moje.

14 — Zobacz wyrok Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, pkt 8) i opinia rzecznika generalnego P. Légera w sprawie FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, pkt 36). Wyrażenie „any person" użyte w wersji angielskiej art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy zatem rozumieć jako oznaczające „any one", wzorem kilku innych wersji językowych tego artykułu (zob. w tym względzie B. Terra, J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT*, IBFD 2015, vol. 1, s. 469).

15 — Zobacz podobnie wyroki: T-Mobile Austria i in. (C-284/04, EU:C:2007:381, pkt 48); Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, pkt 15); Isle of Wight Council i in. (C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 28–30); a także Komisja/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 34 i 39). Taki porządek badania przyjęto także w wyrokach: Komisja/Francja (C-276/97, EU:C:2000:424); Komisja/Irlandia (C-358/97, EU:C:2000:425); a także Komisja/Zjednoczone Królestwo (C-359/97, EU:C:2000:426). W wyrokach tych jednakże nie została podjęta kwestia samodzielności działalności gospodarczej.

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

17 — C-154/08, EU:C:2009:695, pkt 86.

18 — Stosownym przepisem mającym znaczenie we wskazanej sprawie był art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywny, który odpowiada obecnemu art. 13 dyrektywy 2006/112.

19 — Ten porządek badania został już poza tym przyjęty w wyrokach: Komisja/Niderlandy (235/85, EU:C:1987:161) i Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332). Zobacz podobnie także postanowienie Mihal (C-456/07, EU:C:2008:293, pkt 21, 22).

33. Sąd odsyłający zastanawia się jednak, czy orzecznictwo to zachowuje znaczenie wobec podmiotów prawa publicznego, gdyż Trybunał przeanalizował dotychczas kryterium samodzielności działalności tylko w odniesieniu do osób fizycznych wykonujących zadania publiczne [20]. Według sądu odsyłającego nie jest konieczne badanie samodzielności działalności w stosunku do osób prawnych prawa publicznego. Nie podzielam tego poglądu sądu odsyłającego.

34. Jak bowiem wynika z systematyki wspólnego systemu VAT, brzmienia art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112, które nie zawiera ograniczeń [21], a także przytoczonego orzecznictwa, pełną definicję podatnika znajdującą się we wspomnianym art. 9 należy stosować w sposób jednolity i spójny do wszystkich osób [22].

35. W odniesieniu do systematyki wspólnego systemu VAT należy przypomnieć, że art. 9 i 13 dyrektywy 2006/112 zakreślają dla podatku VAT bardzo szerokie pole stosowania. W imię poszanowania tej reguły ogólnej prawodawca Unii pragnął bowiem ograniczyć obszar, w którym podmioty prawa publicznego nie są podatnikami [23].

36. Co za tym idzie, jeżeli osoba fizyczna lub prawna nie spełnia kryteriów wymienionych w art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 jako wymagane do uznania za podatnika, w szczególności warunku prowadzenia działalności gospodarczej „samodzielnie", nie ma już konieczności badania, czy osoba ta mogłaby być zwolniona z podatku VAT na podstawie art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112.

37. W konsekwencji nie można uznać – jak twierdzi minister finansów – że badanie, czy podmioty prawa publicznego prowadzą działalność gospodarczą samodzielnie w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112, jest niepotrzebne ze względu na to, że państwo ma prawo nadać tym jednostkom status podmiotu prawa publicznego. Moim zdaniem przysługujący tej jednostce status podmiotu prawa publicznego jest w tym zakresie pozbawiony znaczenia, jeżeli podmiot nie prowadzi działalności gospodarczej samodzielnie.

38. Niemniej jednak strony, które przedstawiły uwagi na piśmie, wyraziły wątpliwości co do tego, czy kryterium samodzielności działalności należy stosować wobec podmiotów prawa publicznego *w taki sam sposób* jak wobec podmiotów prywatnych. Należy zatem następnie poddać analizie dotyczące tego kryterium orzecznictwo Trybunału i jego zastosowanie do podmiotów prawa publicznego.

20 — Kategoria ta obejmuje notariuszy, komorników sądowych, inkasentów i hiszpańskich „registradores-liquidadores". Zobacz w tym względzie pkt 41 i 42 niniejszej opinii.

21 — Zobacz w tym względzie pkt 28 niniejszej opinii. Z orzecznictwa dotyczącego art. 4 szóstej dyrektywy wynika, że ze względu na cel tej dyrektywy, którym jest w szczególności stworzenie wspólnego systemu VAT w oparciu o jednolitą definicję pojęcia podatnika, przymiot ten powinien być oceniany wyłącznie na podstawie kryteriów wymienionych w art. 4 tej dyrektywy (zob. podobnie wyroki: van Tiem, C-186/89, EU:C:1990:429, pkt 25; BBL, C-8/03, EU:C:2004:650, pkt 37; a także HE, C-25/03, EU:C:2005:241, pkt 41). Artykuł 4 szóstej dyrektywy obejmował przepisy, którym odpowiadają obecnie m.in. art. 9 i 13 dyrektywy 2006/112.

22 — Toteż kwalifikacja podatnika nie zależy od charakteru prywatnoprawnego czy publicznoprawnego osoby prowadzącej działalność gospodarczą (B. Terra, J. Kajus, op.cit., s. 431).

23 — Wyroki: Isle of Wight Council i in. (C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 25–28, 38); Komisja/Irlandia (C-554/07, EU:C:2009:464, pkt 39–41); a także Komisja/Niderlandy (C-79/09, EU:C:2010:171, pkt 76, 77).

C – W przedmiocie orzecznictwa Trybunału dotyczącego kryterium samodzielności działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 i jego zastosowania do działalności gospodarczej podmiotów prawa publicznego

39. Warunek prowadzenia działalności gospodarczej samodzielnie, o którym mowa w art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112, został zdefiniowany w sposób negatywny w art. 10 tej dyrektywy. Zgodnie z art. 10 działalność nie jest prowadzona samodzielnie, a tym samym nie prowadzi do opodatkowania podatkiem VAT, o ile między daną osobą a jej pracodawcą zachodzi stosunek podporządkowania porównywalny ze stosunkiem ustanowionym umową o pracę. Przepis ten przytacza trzy kryteria dotyczące związku podporządkowania, które odnoszą się do istnienia sytuacji zależności w zakresie warunków pracy, warunków wynagrodzenia oraz odpowiedzialności [24].

40. Przy zastosowaniu tych kryteriów Trybunał określił okoliczności, które należy wziąć pod uwagę przy ocenie samodzielności działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112. Otóż kryteria wymagające uwzględnienia, wymienione w szczególności w wyroku van der Steen [25], obejmują wykonywanie działalności przez daną osobę we własnym imieniu, na własny rachunek i własną odpowiedzialność oraz okoliczność, że ponosi ona związane z prowadzeniem działalności ryzyko gospodarcze [26].

41. Celem stwierdzenia samodzielności działalności Trybunał wziął pod uwagę brak jakichkolwiek więzów podporządkowania hierarchicznego podmiotów niewłączonych w strukturę administracji publicznej władzom publicznym, a także fakt, że działają one na swój własny rachunek i swoją własną odpowiedzialność, że swobodnie kształtują zasady wykonywania swojej pracy i że same pobierają stanowiące ich dochód zasadnicze wynagrodzenie [27].

42. Zdaniem Trybunału na samodzielność działalności gospodarczej wskazuje także fakt, że podmioty samodzielnie zapewniają sobie i organizują w granicach prawa zasoby osobowe i rzeczowe niezbędne do prowadzenia swojej działalności, a także okoliczność, że ponoszą one odpowiedzialność wynikającą z nawiązanych przez siebie w ramach działalności więzi umownych i odpowiedzialność za szkody wyrządzone osobom trzecim przy działaniu w charakterze mandatariuszy władzy publicznej [28].

43. Warunek odnoszący się do ryzyka gospodarczego został omówiony w wyroku FCE Bank [29], w którym orzeczono, że oddział banku nie był samodzielny jako bank, ponieważ nie dysponując kapitałem założycielskim, nie ponosił sam ryzyka gospodarczego związanego z własną działalnością. W rezultacie nie mógł on zostać uznany za podatnika VAT [30].

44. Przypominam, że zastosowanie pojęcia podatnika musi być jednolite i spójne [31]. Warunek samodzielności sprowadza się ostatecznie do kwestii *sposobu prowadzenia działalności gospodarczej*, niczego więcej. Wprawdzie przytoczone orzecznictwo, które określa kryteria oceny samodzielności działalność gospodarczej, dotyczy wyłącznie osób fizycznych wykonujących zadania publiczne oraz osób prawnych prawa prywatnego, jednak moim zdaniem nic nie wskazuje, by takie same kryteria nie

24 — Opinia rzecznika generalnego P. Légera w sprawie FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, pkt 39).

25 — Wyrok C-355/06, EU:C:2007:615.

26 — Wyrok van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, pkt 21–25). W sprawie tych samych kryteriów zob. wyrok Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, pkt 18).

27 — Wyrok Komisja/Niderlandy (235/85, EU:C:1987:161, pkt 14) i opinia rzecznika generalnego P. Légera w sprawie FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, pkt 40). Trybunał przyjął tę samą wykładnię wobec słowackich komorników sądowych w postanowieniu Mihal (C-456/07, EU:C:2007:673, pkt 21).

28 — Wyrok Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332, pkt 11–15). Zobacz podobnie także wyrok Komisja/Hiszpania (C-154/08, EU:C:2009:695, pkt 103–106) w odniesieniu do hiszpańskich registradores-liquidadores.

29 — Wyrok C-210/04, EU:C:2006:196.

30 — Wyrok FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, pkt 35–37). Rzecznik generalny P. Léger stwierdził ponadto w opinii przedstawionej w tej samej sprawie, że oddział ten nie prowadził działalności na własny rachunek (opinia rzecznika generalnego P. Légera w sprawie FCE Bank, C-210/04, EU:C:2005:582, pkt 46).

31 — Zobacz pkt 34 niniejszej opinii.

miały zastosowania także do działalności gospodarczej prowadzonej przez podmioty prawa publicznego, o których mowa w art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112. Sądzę bowiem, że skoro kryteria te mogą być stosowane wobec podmiotów prywatnych, których wewnętrzna struktura i praktyki handlowe mogą być często bardziej zróżnicowane i złożone od struktury i praktyk handlowych podmiotów prawa publicznego, to kryteria te powinny mieć zastosowanie w ten sam sposób do podmiotów prawa publicznego. W tym względzie specyfika podmiotów prawa publicznego wiąże się raczej z czynnościami wykonywanymi przez nie w charakterze organu władzy publicznej, które to czynności uwzględnia odrębnie reguła zwolnienia zawarta w art. 13 dyrektywy 2006/112.

45. Rząd polski podniósł, że wobec podmiotów prawa publicznego nie można przyjąć kryterium ryzyka gospodarczego, ponieważ gmina i jej jednostki budżetowe nie podlegają postępowaniu upadłościowemu. W konsekwencji podmioty prawa publicznego nie podlegają jego zdaniem ryzyku gospodarczemu porównywalnemu z ryzykiem ponoszonym przez podmioty prywatne prowadzące działalność gospodarczą [32]. Zdaniem tego rządu zastosowanie kryterium samodzielności wobec podmiotów prawa publicznego w taki sam sposób jak wobec podmiotów prywatnych prowadziłoby do tego, że ani jednostki budżetowe, ani same gminy nie spełniałyby warunków uznania ich za „podatników" w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112.

46. Moim zdaniem istnienie ryzyka gospodarczego należy rozumieć szerzej niż uważa rząd polski. Ziszczenie się ryzyka gospodarczego może bowiem przybrać różne formy; jednak moim zdaniem osoba ponosząca ryzyko musi posiadać pewnego rodzaju majątek, którego utratę ryzykuje. Przykładowo dla instytucji kredytowej ryzyko gospodarcze może dotyczyć niespłacenia kredytu przez klienta [33]. Stwierdzenie, że podmiot ponosi ryzyko gospodarcze swojej działalności, może także wynikać z faktu, że zysk, jaki osiąga ze swojej działalności, nie zależy wyłącznie od kwot związanych z nią bezpośrednio, ale także między innymi od wydatków związanych z organizacją zasobów osobowych i rzeczowych działalności [34].

47. Co więcej, dyrektywa 2006/112 jest oparta na idei, że podmioty prawa publicznego, o których mowa w jej art. 13 ust. 1, takie jak państwo i gminy, mogą być podatnikami VAT z tytułu czynności wykonywanych w charakterze innym niż jako organ władzy publicznej. Mogą być podatnikami VAT nawet z tytułu czynności, których dokonują jako organy władzy publicznej, „gdyby wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji" [35]. Toteż fakt, że dana jednostka może podlegać postępowaniu upadłościowemu, nie ma przesądzającego znaczenia w ramach badania jej statusu jako podatnika w świetle art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112.

32 — Należy wskazać, że – w zakresie pomocy państwa – dorozumiana i nieograniczona gwarancja państwa ustanowiona na rzecz przedsiębiorstwa, które nie podlega postępowaniu upadłościowemu i likwidacyjnemu, stanowi nielegalną pomoc państwa (zob. podobnie wyrok Francja/Komisja, C-559/12 P, EU:C:2014:217, pkt 97, 98). Jednakże ustalenie to jest pozbawione znaczenia dla wykładni dyrektywy 2006/112, ponieważ cele uregulowania w zakresie podatku VAT różnią się od obowiązujących w innych dziedzinach prawa Unii, takich jak pomoc państwa lub zamówienia publiczne. Zobacz podobnie moja analiza dotycząca wykładni art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112 w opinii w sprawie Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:430, pkt 61–65).

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

34 — W sprawie Ayuntamiento de Sevilla inkasenci ponosili ryzyko gospodarcze swojej działalności, ponieważ osiągane przez nich zyski zależały nie tylko od kwoty pobranych podatków, ale także od wydatków związanych z organizacją zasobów osobowych i rzeczowych ich działalności (wyrok Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, EU:C:1991:332, pkt 13). W wyroku Komisja/Hiszpania Trybunał stwierdził, że registradores-liquidadores, których dotyczyła sprawa, ponosili ryzyko gospodarcze swojej działalności, ponieważ osiągane przez nich zyski zależały od kwoty pobranych podatków, wydatków związanych z organizacją zasobów osobowych i rzeczowych ich działalności, efektywności registradores-liquidadores, a nawet (w niektórych przypadkach) odsetka kar i grzywien nałożonych i pobranych w ramach wykonywania czynności registradora-liquidadora (wyrok Komisja/Hiszpania, C-154/08, EU:C:2009:695, pkt 107).

35 — Zgodnie z art. 13 ust. 2 akapit drugi dyrektywy 2006/112.

48. Moim zdaniem samodzielność działalności gospodarczej danego podatnika z punktu widzenia ryzyka nie zależy w takim stopniu od tego, czy jednostka ta ponosi ryzyko gospodarcze swojej działalności, co od tego, czy w rzeczywistości to inna jednostka własnym majątkiem ponosi ryzyko związane z działalnością gospodarczą tej pierwszej jednostki zamiast niej samej [36].

49. Podsumowując: fakt, że dana jednostka ponosi ryzyko gospodarcze, jest jedną z okoliczności, które należy wziąć pod uwagę przy ocenie sposobu prowadzenia przez tę jednostkę działalności gospodarczej. Innymi wymienionymi w orzecznictwie okolicznościami, które można uwzględnić, są między innymi: prowadzenie działalności przez jednostkę we własnym imieniu i na własny rachunek, istnienie własnego majątku, swobodna organizacja zasad wykonywania pracy, zasoby osobowe i rzeczowe oraz fakt, że jednostka ponosi odpowiedzialność umowną i odpowiedzialność deliktową za szkody wyrządzone osobom trzecim. Ocena samodzielnego charakteru działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 powinna być dokonywana w każdym przypadku indywidualnie, z uwzględnieniem wszystkich okoliczności danej sprawy.

D – *W przedmiocie zasad pomocniczości i autonomii instytucjonalnej przewidzianych w art. 5 ust. 3 TUE i art. 4 ust. 2 TUE*

50. Trzeba wreszcie podkreślić, że samodzielność, o której mowa w art. 9 dyrektywy 2006/112, należy oceniać przez pryzmat związku z *prowadzeniem działalności gospodarczej*. Nie chodzi o to, czy podmiot prawa publicznego jest niezależny lub samodzielny w ramach struktury samorządu terytorialnego państwa członkowskiego, czy też o jego status w wewnętrznym prawie administracyjnym. W konsekwencji powyższe ustalenia w żaden sposób nie oddziałują na autonomię instytucjonalną państw członkowskich w rozumieniu art. 4 ust. 2 TUE.

51. Rząd grecki stwierdził, że nieporozumienie w tym względzie w rozpatrywanej sprawie wynika ze wspomnianych przez sąd odsyłający rozbieżności językowych w art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112. Zdaniem sądu odsyłającego w wersjach językowych francuskiej i angielskiej posłużono się wyrażeniem „niezależnie” (po angielsku „independently”), podczas gdy w polskiej wersji językowej użyto wyrażenia „samodzielnie” [37]. Pragnę zauważyć, że wyrażenie „niezależnie” zostało użyte także w kilku innych językach [38].

52. W zakresie rozbieżności językowych zgodnie z utrwalonym orzecznictwem sformułowania użytego w jednej z wersji językowych przepisu prawa Unii nie można traktować jako jedynej podstawy jego wykładni lub przyznawać mu w tym zakresie pierwszeństwa względem innych wersji językowych. Przepisy prawa Unii należy bowiem interpretować i stosować w sposób jednolity w świetle wersji sporządzonych we wszystkich językach urzędowych Unii Europejskiej. W przypadku niezgodności między różnymi wersjami językowymi aktu prawa Unii rozpatrywany przepis powinien być interpretowany zależnie od ogólnej systematyki oraz celu uregulowania, którego część stanowi [39].

36 — Przykładowo szkoła podstawowa, której basen jest publicznie dostępny wieczorami i w weekendy, może z pewnością ponosić negatywne konsekwencje finansowe tej działalności gospodarczej, takie jak nierównowaga między wydatkami i przychodami, lecz ostatecznie ryzyko gospodarcze ponosi gmina, ponieważ to gmina musi pokryć ewentualne straty poniesione w tej działalności.

37 — To polskie wyrażenie można przetłumaczyć także jako „samo”.

38 — W szczególności w wersjach językowych duńskiej, niemieckiej, hiszpańskiej, włoskiej, maltańskiej, niderlandzkiej, portugalskiej, rumuńskiej, fińskiej i szwedzkiej.

39 — Zobacz w szczególności wyrok Ivansson i in. (C-307/13, EU:C:2014:2058, pkt 40).

53. Wynika z tego, że w wykładni art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 nie można posługiwać się tylko sformułowaniem użytym w polskiej wersji językowej. W tym względzie przypomniałem już w pkt 40–43 niniejszej opinii wykładnię sądową art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112. W każdym wypadku w świetle dotyczącego tego kryterium orzecznictwa Trybunału z trudnością dostrzegam różnicę między działalnością prowadzoną „niezależnie" a działalnością prowadzoną „samodzielnie". Przypominam zresztą, że spór dotyczy nie niezależności czy samodzielności rozpatrywanej jednostki, lecz sposobu prowadzenia przez nią działalności gospodarczej.

54. Przypominam także, że wynikające z art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 kryteria odnoszące się do statusu podatnika VAT to kryteria obiektywne, które trzeba respektować. Państwo członkowskie nie może modyfikować zakresu stosowania dyrektywy 2006/112 poprzez przepisy wewnętrzne odnoszące się do organizacji gmin.

55. Jak stwierdziła również Komisja, państwa członkowskie mogą swobodnie organizować strukturę i działalność swoich podmiotów prawa publicznego, w tym optymalizując ich strukturę wewnętrzną pod kątem reguł opodatkowania podatkiem VAT. Dokonywane przez państwo członkowskie wybory w zakresie struktury organizacyjnej podmiotów prawa publicznego mogą wywoływać zróżnicowane konsekwencje na płaszczyźnie VAT, co jednak w żaden sposób nie ogranicza swobody, z jakiej korzysta to państwo członkowskie w swoich wyborach. Jednakże o ile państwa członkowskie korzystają ze swobody wyboru, o której mowa w art. 4 ust. 2 TUE, o tyle skutki określonych wyborów są z góry określone przez prawo Unii [40].

56. Należy ponadto przypomnieć, że jak Rzeczpospolita Polska sama podkreśliła, zadaniem podmiotów prawa publicznego co do zasady nie jest prowadzenie działalności gospodarczej w charakterze innym niż jako organy władzy publicznej. Ewentualna działalność gospodarcza prowadzona przez podmioty prawa publicznego ma charakter pomocniczy i jest często związana z wykonywaniem zadań publicznych. Status podmiotów prawa publicznego jako podatników VAT z tytułu działalności gospodarczej prowadzonej w charakterze innym niż jako organy władzy publicznej jest zaledwie okolicznością, którą państwa członkowskie mogą wziąć pod uwagę przy określaniu struktury organizacyjnej swojej administracji.

57. W odniesieniu do zasady pomocniczości z brzmienia motywu 65 dyrektywy 2006/112 [41] wynika jasno, że nadając treść dyrektywie, prawodawca Unii wziął pod uwagę tę zasadę.

58. Przypominam, iż w postępowaniu głównym skład poszerzony Naczelnego Sądu Administracyjnego miał już dokonać oceny samodzielności działalności gospodarczej gminnych jednostek budżetowych, których dotyczy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Zważywszy na charakter wymaganej analizy i konieczną znajomość szczególnych cech polskiego systemu administracji lokalnej, to właśnie sąd krajowy jest w najlepszym położeniu, aby dokonać oceny, w świetle kryteriów sformułowanych przez Trybunał [42], czy gminne jednostki budżetowe, takie jak te, których dotyczy postępowanie główne, prowadzą swoją działalność samodzielnie. Ponieważ Trybunał nie posiada wszystkich informacji dotyczących administracji lokalnej w Polsce niezbędnych do przeprowadzenia takiej oceny, jej dokonanie należy do sądu odsyłającego.

40 — Zobacz podobnie wyrok Komisja/Hiszpania (C-154/08, EU:C:2009:695, pkt 120–123). Zgodnie z tym wyrokiem nic w prawie Unii nie stoi na przeszkodzie temu, aby państwo członkowskie lub regiony państwa członkowskiego zdecydowały – zgodnie z mającą do nich zastosowanie regulacją – o posłużeniu się jednostkami takimi jak registradores-liquidadores, których dotyczyła wskazana sprawa, do celów poboru i wpłat podatków, które należą bezspornie do kompetencji państw członkowskich. Nie wynika z tego jednak, że państwu członkowskiemu przysługuje swoboda niepoddawania podatkowi VAT usług świadczonych przez tych registradores, jeżeli okaże się, że usługi te są świadczone w formie samodzielnej działalności gospodarczej.

41 — Zgodnie z motywem 65 „[p]onieważ z wyżej wymienionych powodów cele niniejszej dyrektywy nie mogą zostać osiągnięte w sposób wystarczający przez państwa członkowskie, natomiast możliwe jest ich lepsze osiągnięcie na poziomie Wspólnoty, Wspólnota może przyjąć środki zgodnie z zasadą pomocniczości określoną w art. 5 traktatu. Zgodnie z zasadą proporcjonalności określoną w tym samym artykule niniejsza dyrektywa nie wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tych celów".

42 — W tym zakresie podzielam stanowisko rządu polskiego, według którego sąd odsyłający popełnił błąd, jeżeli uznał – jak twierdzi ów rząd – że kwestię samodzielnego prowadzenia działalności gospodarczej należy badać wyłącznie na podstawie prawa polskiego.

E – *W przedmiocie wniosku o ograniczenie w czasie skutków wyroku*

59. Powołując się na ryzyko wystąpienia poważnych reperkusji gospodarczych, rząd polski wniósł o ograniczenie w czasie skutków wyroku Trybunału, gdyby ten stwierdził, że jednostek budżetowych nie można uznać za odrębnych podatników VAT. Zdaniem tego rządu stanowisko takie wpłynęłoby znacząco na model funkcjonowania samorządu terytorialnego w Polsce, co mogłoby mieć negatywne skutki dla całego sektora finansów publicznych w Polsce. Ponadto Rzeczpospolita Polska w dobrej wierze uważała i uważa nadal, że jednostki budżetowe można uznać za podatników VAT.

60. Należy zauważyć, że na rozprawie rząd polski przyznał, iż wpływ takiego rozwiązania na model funkcjonowania samorządu terytorialnego dotyczyłby raczej przyszłości. Skutki retroaktywne wyroku wynikają tylko z konieczności dokonania ponownego obliczenia podatków, które zostały pobrane w ciągu pięciu poprzednich lat [43].

61. Przypominam w tym względzie, że podatek VAT jest podatkiem konsumpcyjnym, który obciąża zużycie lub ostateczną konsumpcję towarów i usług przez osoby fizyczne i prawne. W teorii podatek VAT ma prowadzić do jednokrotnego opodatkowania poprzez to, że obciążenie podatkowe towaru lub usługi ma odpowiadać dokładnie podatkowi obliczanemu na podstawie ceny sprzedaży żądanej od konsumenta, niezależnie od liczby transakcji dokonanych w procesie poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem. Zatem podatek VAT obciążający usługi wykonywane na rzecz ogółu przez gminne jednostki budżetowe nie powinien zależeć od sposobu rejestracji gminy jako podatnika VAT, to znaczy od tego, czy jest ona zarejestrowana wraz ze swoimi jednostkami budżetowymi jako pojedynczy podatnik, czy też przeciwnie, jednostki budżetowe są rejestrowane oddzielnie.

62. Niemniej jednak jak zauważyła Gmina Wrocław na rozprawie, w obecnym stanie prawa Unii system VAT zawiera wiele elementów, które ograniczają doskonałą neutralność podatkową, takich jak uprawnienie państw członkowskich do zwolnienia z podatku VAT działalności gospodarczej małych przedsiębiorców [44]. Zatem odpowiedź na pytanie prejudycjalne nie jest bez znaczenia na płaszczyźnie praktycznej.

63. Jednakże tylko w wyjątkowych wypadkach Trybunał, stosując ogólną zasadę pewności prawa leżącą u podstaw porządku prawnego Unii, może uznać, że należy ograniczyć ze skutkiem dla wszystkich zainteresowanych możliwość powoływania się na zinterpretowany przez niego przepis celem podważenia stosunków prawnych nawiązanych w dobrej wierze. Aby tego rodzaju ograniczenie mogło mieć miejsce, winny zostać spełnione dwie istotne przesłanki, mianowicie dobra wiara zainteresowanych i ryzyko poważnych konsekwencji [45].

64. Ściślej, Trybunał stosował to rozwiązanie jedynie w bardzo szczególnych okolicznościach, zwłaszcza w przypadku gdy istniało ryzyko poważnych reperkusji gospodarczych między innymi ze względu na znaczną liczbę stosunków prawnych nawiązanych w dobrej wierze na podstawie przepisów uważanych za skuteczne i obowiązujące i gdy okazywało się, że osoby prywatne oraz organy krajowe dopuściły się zachowań niezgodnych z prawem Unii ze względu na istnienie obiektywnej i istotnej niepewności co do znaczenia przepisów prawa Unii [46].

43 — W tej kwestii Gmina Wrocław stwierdziła na rozprawie, że wiele gmin w Polsce od pewnego czasu chroniło swoje interesy poprzez występowanie do ministra finansów z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnych, to znaczy wiążących interpretacji podatkowych. Zatem gminy te mogłyby wybrać: czy dokonać korekty wstecznej deklaracji podatkowych, czy korzystać z ochrony udzielonej przez te interpretacje. Gmina Wrocław stwierdziła także, że na płaszczyźnie organizacyjnej jest ona w stanie sporządzić zbiorczą deklarację VAT.

44 — Ponadto jak zwróciłem uwagę w opinii w sprawie Komisja/Irlandia (C-85/11, EU:C:2012:753, pkt 45), w odniesieniu do grup VAT rejestracja w charakterze pojedynczego podatnika podmiotów powiązanych gospodarczo może dawać korzyści w zakresie płynności finansowej na poziomie całej grupy za sprawą braku podatku VAT obciążającego transakcje wewnętrzne między tymi podmiotami.

45 — Wyroki: Schulz i Egbringhoff (C-359/11 i C-400/11, EU:C:2014:2317, pkt 57 i przytoczone tam orzecznictwo); Balazs i Casa Judeţeană de Pensii Cluj (C-401/13 i C-432/13, EU:C:2015:26, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

46 — Wyroki: Schulz i Egbringhoff (C-359/11 i C-400/11, EU:C:2014:2317, pkt 58 i przytoczone tam orzecznictwo); Balazs i Casa Judeţeană de Pensii Cluj (C-401/13 i C-432/13, EU:C:2015:26, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo).

65. Moim zdaniem argumenty wysunięte przez rząd polski nie odpowiadają powyższym kryteriom. Rząd polski nie był bowiem w stanie w żaden sposób określić zasięgu ewentualnych reperkusji gospodarczych. Należy przypomnieć, że niniejsza sprawa dotyczy tylko gminnych jednostek budżetowych, do których odnosi się postępowanie główne, oraz możliwości określenia, czy ich działalność jest prowadzona samodzielnie. W każdym wypadku kwestia ewentualnych skutków wyroku, który zostanie wydany przez Trybunał, także co do państwowych jednostek budżetowych i zakładów budżetowych wspomnianych w ramach polemiki między stronami, należy do prawa krajowego.

66. Wobec powyższego uważam, że w niniejszej sprawie nie należy ograniczać w czasie skutków wyroku Trybunału.

V – **Wnioski**

67. Z powyższych względów proponuję Trybunałowi udzielenie następującej odpowiedzi na pytanie prejudycjalne przedłożone przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska):

Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że gminna jednostka organizacyjna może być uznana za podatnika podatku od wartości dodanej, tylko jeżeli prowadzi samodzielnie działalność gospodarczą w rozumieniu tego artykułu. Do sądu krajowego należy przeprowadzenie – w świetle kryteriów wskazanych przez Trybunał – oceny, czy gminne jednostki budżetowe, których dotyczy postępowanie główne, prowadzą swoją działalność gospodarczą samodzielnie.