Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
NIILA JÄÄSKINENA,
predstavljeni 30. junija 2015 [1]

Zadeva C-276/14

Gmina Wrocław
proti
Minister Finansów
(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,

ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska))

„Predhodno odločanje — Skupni sistem davka na dodano vrednost — Direktiva 2006/112/ES — Člena 9 in 13 — Člena 5(3) in 4(2) PEU — Ekonomske dejavnosti, ki jih opravlja organizacijska enota občine v okviru drugega statusa, kot je status državnega organa — Organizacijska enota občine, katere ekonomske dejavnosti ne izpolnjujejo merila neodvisnosti — Možnost opredelitve take enote kot davčnega zavezanca za davek na dodano vrednost v smislu določb Direktive 2006/112“

I – **Uvod**

1. V tem predlogu za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče), je obravnavano vprašanje, ali je mogoče organizacijsko enoto občine, katere ekonomske dejavnosti ne izpolnjujejo merila neodvisnosti v smislu člena 9(1) Direktive 2006/112/ES [2], kot zavezanca za davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) v zvezi z ekonomskimi dejavnostmi, ki jih ta enota opravlja za občino, opredeliti ločeno od občine, katere del je.

2. Predložitveno sodišče sprašuje Sodišče zlasti, ali je treba upoštevati navedeni pojem neodvisnosti v smislu člena 9(1) Direktive 2006/112, da bi bilo mogoče ob upoštevanju člena 13(1) te direktive ter členov 4(2) PEU in 5(3) PEU o načelih subsidiarnosti in institucionalne avtonomije kot zavezance za DDV opredeliti organe javnega prava, kakršni so enote občine, vezane na njen proračun, navedene v predlogu za sprejetje predhodne odločbe.

3. V obravnavani zadevi gre po mnenju Republike Poljske za vprašanje, povezano z okoliščino, da občine na Poljskem opravljajo naloge javnih storitev samostojno prek organizacijskih enot, ustanovljenih za ta namen, zlasti enot občine, ki so vezane na njen proračun [3] in so bile doslej obravnavane kot zavezanci za DDV, ločeni od občine. V obravnavani zadevi se torej zastavlja vprašanje glede razlage členov 9 in 13 Direktive 2006/112, ki vključuje določitev, kako je treba presojati način, kako navedene organizacijske enote, zlasti enote občine, vezane na njen proračun, opravljajo ekonomske dejavnosti.

1 — Jezik izvirnika: francoščina.

2 — Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1).

3 — Poljski sistem določa tudi druge vrste organizacijskih enot občine in državnih subjektov. Za zavode občine, vezane na njen proračun, je po navedbah občine Vroclav značilna večja neodvisnost kot za enote občine, vezane na njen proračun.

4. Predložitveno sodišče je vprašanje, ki se nanaša na načeli subsidiarnosti in institucionalne avtonomije, določeni v členih 5(3) PEU in 4(2) PEU, postavilo, ker meni, da bi lahko neobstoj možnosti registracije enot občine, vezanih na njen proračun, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, kot davčnih zavezancev za DDV ločeno od občine vplival na model delovanja lokalnih skupnosti na Poljskem. Treba je torej preučiti, ali navedene določbe primarnega prava v zvezi s tem vplivajo na razlago upoštevnih določb Direktive 2006/112.

5. Kot so poudarile stranke, ki so predložile stališča v obravnavani zadevi, se je sodna praksa Sodišča glede navedenega merila neodvisnosti nanašala na njegovo uporabo za dejavnosti fizičnih oseb, ki opravljajo javne funkcije, in dejavnosti zasebnih enot. Predložitveno sodišče je zato Sodišče prosilo, naj preuči, ali je navedeno sodno prakso primerno enako uporabiti za organe javnega prava.

II – **Pravni okvir**

A – *Direktiva 2006/112*

6. Z Direktivo 2006/112 je bila z učinkom od 1. januarja 2007 razveljavljena in nadomeščena obstoječa zakonodaja Skupnosti o DDV, zlasti Šesta direktiva [4].

7. Člen 9(1) Direktive 2006/112 določa:

„‚Davčni zavezanec' je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

‚Ekonomska dejavnost' je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka."

8. Člen 10 Direktive 2006/112 določa:

„Pogoj glede neodvisnega opravljanja ekonomske dejavnosti iz člena 9(1) iz DDV izključuje zaposlene in druge osebe, ki jih na delodajalca vežejo pogodba o zaposlitvi ali kakršne koli druge pravne vezi, ki glede delovnih pogojev, plačila in obveznosti delodajalca ustvarjajo odnos delodajalca in delojemalca."

9. Člen 13(1) navedene direktive določa: [5]

„Državni, regionalni in lokalni organi ter druge osebe javnega prava se ne štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot državni organi, tudi če pobirajo dajatve, pristojbine, prispevke ali plačila v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami.

Pri opravljanju takšnih dejavnosti ali transakcij pa se štejejo za davčne zavezance v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami, če bi njihova obravnava, kot da niso davčni zavezanci, povzročila znatno izkrivljanje konkurence.

4 — Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaj držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva). Upoštevne določbe Direktive 2006/112 so kljub številnim redakcijskim spremembam v bistvu enake ustreznim določbam Šeste direktive. Glej v tem smislu sodbo Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, točka 6).

5 — Glede razlik med več jezikovnimi različicami člena 13(1) Direktive 2006/112 ter analize pojma „druge osebe javnega prava" glej moje sklepne predloge v zadevi Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:430, točke od 68 do 82).

V vsakem primeru se osebe javnega prava štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi iz Priloge I, če obseg teh dejavnosti ni tako majhen, da bi bil zanemarljiv.“

B – *Poljsko pravo*

10. S členom 15(1) zakona z dne 11. marca 2004 o zakonu o davku na blago in storitve[6] je bil v poljsko pravo prenesen člen 9(1) Direktive 2006/112, ki določa:

„Davčni zavezanci so pravne osebe, organizacijske enote brez statusa pravne osebe ter fizične osebe, ki samostojno opravljajo ekonomsko dejavnost iz odstavka 2 ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.“

11. Člen 15(6) nacionalnega zakona o DDV določa, da se za davčne zavezance ne štejejo javni organi in uradi, ki podpirajo te organe na področju nalog, ki jih nalagajo posebne določbe in zaradi izpolnitve katerih so bili ustanovljeni, razen dejavnosti, ki se izvajajo na podlagi pogodb zasebnega prava.

III – **Spor o glavni stvari, vprašanje za predhodno odločanje in postopek pred Sodiščem**

12. Občine v poljskem upravnem sistemu izvajajo naloge, ki so jim bile dodeljene na podlagi zakona z dne 8. marca 1990 o občinah,[7] in sicer s sodelovanjem zavodov, vezanih na lokalni proračun, in enot občine, vezanih na njen proračun.[8] Zadnje, ki niso samostojni pravni subjekti, prispevajo zlasti k izvajanju nalog občine in naj ne bi opravljale ekonomske dejavnosti, edino če ta ne podpira druge glavne dejavnosti. Prihodki in odhodki teh enot občine, vezanih na njen proračun, vključno s tistimi, ki so povezani z ekonomskimi dejavnostmi, ki so obdavčene z DDV, so del proračuna občine. Te enote so med drugim šole in kulturni centri.

13. Spor o glavni stvari med Gmina Wrocław (občina Vroclav) in Minister Finansów (poljski minister za finance; v nadaljevanju: minister za finance) se je začel z zahtevami za razlago davčnega prava, ki jih je predložila ta občina.

14. Občina Vroclav je ministra za finance vprašala, ali je enota občine, vezana na njen proračun, lahko kot zavezanec za DDV za transakcije, obdavčene z DDV, registrirana ločeno od občine ali mora biti sama občina registrirana kot davčni zavezanec za transakcije, ki jih izvaja enota, vezana na njen proračun. Te enote občine, vezane na njen proračun, po njenih navedbah ne izpolnjujejo merila neodvisnosti za obdavčenost z DDV, določenega v členu 15(1) in (2) nacionalnega zakona o DDV, zato naj ne bi mogle biti registrirane ločeno. Poleg tega naj bi registracija teh enot občine, vezanih na njen proračun, ločeno od občine povzročala nekatere praktične težave.[9]

6 — Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U št. 54, pozicija 535, kakor je bil spremenjen, v nadaljevanju: nacionalni zakon o DDV.

7 — Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, Dz. U. iz leta 2001, št. 142, pozicija 1591, prečiščeno besedilo. Člen 9(1) navedenega zakona določa, da „lahko občina za izpolnjevanje svojih nalog ustanovi organizacijske enote in sklene tudi dogovore z drugimi organi, med drugim NVO [nevladne organizacije]“.

8 — Ustanovitev organov, vezanih na proračun, ureja zakon o javnih financah (ustawa o finansach publicznych, Dz. U. iz leta 2013, pozicija 885, kakor je bil spremenjen).

9 — Občina Vroclav je med obravnavo navedla, katere so po njenem mnenju praktične posledice v obravnavani zadevi. Če bi bila občina registrirana kot edini zavezanec za DDV skupaj z vsemi enotami, vezanimi na njen proračun, naj bi lažje nadzirala celotno ureditev o DDV, bila dobro seznanjena z dejavnostmi enot, vezanih na njen proračun, izvajala enotno davčno politiko v občini ter odpravila vsak pomislek in negotovost glede obdavčitve notranjih transakcij občine. Nasprotno pa naj bi razkosanost občine in enot, vezanih na njen proračun, na več zavezancev za DDV posegala v načelo nevtralnosti DDV. Če bi na primer občina opravljanje naložbene dejavnosti prenesla na prvo enoto, vezano na njen proračun, obdavčljivo ekonomsko dejavnost na podlagi navedene naložbe pa bi opravljala druga enota, vezana na njen proračun, ni očitno, da ima prva enota, vezana na njen proračun, pravico do odbitkov DDV, čeprav sta obe enoti del organizacijske strukture iste občine.

15. Minister za finance je v odločbah o razlagi presodil, da je treba enote občine, vezane na njen proračun, vendar ločene od njene strukture, če opravljajo ekonomske dejavnosti neodvisno glede na objektivna merila in v zvezi s tem opravljajo dejavnosti, obdavčene z DDV, obravnavati kot zavezance za DDV ločeno od občine.

16. Občina Vroclav je vložila tožbe pri Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (upravno sodišče voïvodie à Wrocław) zoper navedene odločbe ministra za finance o razlagi. Ker je navedeno sodišče tožbe zavrnilo, je navedena občina pri predložitvenem sodišču vložila kasacijsko pritožbo.

17. Naczelny Sąd Administracyjny v običajni sestavi je s sklepom z dne 30. januarja 2013 razširjeni sestavi navedenega sodišča predložilo vprašanje, ali je enota občine, vezana na njen proračun, zavezanec za plačilo davka za blago in storitve. Razširjena sestava je z odločbo z dne 24. junija 2013, v kateri je bil zajet odgovor rednemu senatu navedenega sodišča, ugotovila, da enote občine, ki so vezane na njen proračun in na katere se je nanašal navedeni postopek, niso obdavčene z DDV, saj naj bi bile te enote sicer organizacijsko ločene od občine, vendar naj ekonomske dejavnosti ne bi opravljale samostojno ali neodvisno od občine.

18. Toda kot je navedeno v predlogu za sprejetje predhodne odločbe, ni jasno, v kolikšnem obsegu je treba na podlagi prava Unije za organe javnega prava uporabiti pogoj neodvisnosti iz člena 9(1) Direktive 2006/112. Poleg tega predložitveno sodišče dvomi o skladnosti navedenega pogoja neodvisnosti z načeloma subsidiarnosti in institucionalne avtonomije, ki sta določeni v členih 5(3) PEU in 4(2) PEU ter v skladu s katerima sta struktura lokalnih skupnosti in razdelitev njihovih pristojnosti v pristojnosti držav članic.

19. Ker je Naczelny Sąd Administracyjny v običajni sestavi podvomilo o tem, kako je treba razlagati člena 9(1) in 13(1) Direktive 2006/112, je z odločbo z dne 10. decembra 2013 prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali se lahko ob upoštevanju člena 4(2) v povezavi s členom 5(3) [PEU] šteje organizacijska enota občine (lokalne skupnosti na Poljskem) kot davčni zavezanec za DDV, če opravlja druge dejavnosti od dejavnosti, ki jih opravlja kot državni organ v smislu člena 13 Direktive [2006/112/ES], čeprav ne izpolnjuje pogoja o samostojnosti (neodvisnosti), določenega v členu 9(1) te direktive?“

20. Občina Vroclav, minister za finance, poljska in grška vlada ter Evropska komisija so predložili pisna stališča in bili vsi razen grške vlade zastopani na obravnavi 5. maja 2015.

IV – **Analiza**

A – *Uvodne ugotovitve*

21. Vprašanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče, izhaja iz predpostavke, da zadevne organizacijske enote občin iz postopka v glavni stvari, zlasti enote občine, vezane na njen proračun, ne izpolnjujejo merila neodvisnosti iz člena 9(1) Direktive 2006/112. Razširjena sestava predložitvenega sodišča je namreč to že ugotovila v odgovoru običajni sestavi tega sodišča. [10]

22. Najprej je treba pojasniti, da se postopek v glavni stvari nanaša samo na enote občine Vroclav, *vezane na njen proračun*, čeprav se vprašanje za predhodno odločanje splošneje nanaša na *organizacijske* enote občine, ki ne izpolnjujejo merila neodvisnosti. Organizacijskih enot občine je več vrst, njihova stopnja neodvisnosti pri opravljanju dejavnosti pa se lahko razlikuje. Ti sklepni predlogi se nanašajo samo na zadevne enote občine iz postopka v glavni stvari, vezane na njen proračun.

10 — Glej točko 17 teh sklepnih predlogov.

23. Vprašanje za predhodno odločanje je torej, ali je zadevne enote občine iz postopka v glavni stvari, vezane na njen proračun, mogoče opredeliti kot davčne zavezance, čeprav pri opravljanju dejavnosti niso neodvisne. Minister za finance v zvezi s tem navaja, da merila neodvisnosti ni mogoče uporabiti za organe javnega prava, ker naj bi tako obstajala nevarnost nesorazmernega poseganja v institucionalno avtonomijo, priznano državam članicam. Člen 13 Direktive 2006/112 bi bilo treba po njegovih navedbah opredeliti kot posebno določbo glede na člen 9(1) te direktive. Zato naj preučitev neodvisnosti organov javnega prava ne bi bila niti potrebna niti primerna.

24. Poljska vlada pa je predlagala, naj se vprašanje za predhodno odločanje preoblikuje in naj se najprej preuči vprašanje, ali zadevne enote občine iz postopka v glavni stvari, vezane na njen proračun, izpolnjujejo merilo neodvisnosti, ki naj bi se uporabljalo zanje. Navedene enote po njenem mnenju to merilo izpolnjujejo. Vprašanje, ali jih je vseeno mogoče opredeliti za davčne zavezance na podlagi člena 13(1) Direktive 2006/112, naj bi bilo treba preučiti samo podredno, če bi Sodišče menilo, da enote občine, vezane na njen proračun, ne izpolnjujejo merila neodvisnosti.

25. Sam menim, da za koristen odgovor predložitvenemu sodišču ni treba preoblikovati vprašanja za predhodno odločanje, temveč je treba prej natančno preučiti, ali – in če je odgovor pritrdilen, kako – je treba opredelitev pojma „davčni zavezanec“ iz člena 9(1) Direktive 2006/112, ki vključuje merilo neodvisnosti ekonomske dejavnosti, uporabiti za organe javnega prava iz člena 13(1) Direktive 2006/112. Menim, da je odgovor mogoče najti v sodni praksi Sodišča, ki jo bom preučil spodaj. Analizo bom začel s presojo, po eni strani, povezave med členoma 9 in 13 Direktive 2006/112 in, po drugi strani, pojma „davčni zavezanec“ iz člena 9(1) Direktive 2006/112.

B – *Razmerje med členoma 9 in 13 Direktive 2006/112 in široka opredelitev pojma „davčni zavezanec“*

26. Člena 9 in 13 Direktive 2006/112 sta v skupnem sistemu DDV del naslova III te direktive, in sicer „Davčni zavezanci“. Ta naslov III zajema pravila o davčni zavezanosti na splošno in v posebnih primerih, kakršni so skupina za namene DDV in pravila o javnih organih. Člen 9 je v zvezi s tem splošno pravilo o zavezancih za DDV, člen 13 pa je pravilo o oprostitvi. [11]

27. Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je za enotno uporabo Direktive 2006/112 pomembno, da pojem „davčni zavezanec“ dobi samostojno in enotno razlago. [12]

28. Po splošni definiciji tega pojma iz člena 9(1) Direktive 2006/112 se kot davčni zavezanec obravnava „*vsaka oseba*, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti“. [13] Ta pomensko zelo široki izraz zajema vse fizične in pravne – javne in zasebne – osebe.

29. Poleg tega je treba pripomniti, da se lahko ta široka opredelitev pojma „davčni zavezanec“ uporablja tudi za subjekt brez statusa pravne osebe. [14] Zato okoliščina, da zadevne enote občine iz postopka v glavni stvari, vezane na njen proračun, nimajo statusa pravne osebe, ni upoštevna, kar zadeva možnost, da se registrirajo kot davčni zavezanci, ločeni od občine.

11 — Glej v zvezi s členom 4(5) Šeste direktive, ki zdaj ustreza navedenemu členu 13 Direktive 2006/112, sodbo Komisija/Nizozemska (235/85, EU:C:1987:161, točka 18).

12 — Sodbi Komisija/Švedska (C-480/10, EU:C:2013:263, točka 34) in Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, točka 23).

13 — Moj poudarek.

14 — Glej sodbo Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, točka 8) in sklepne predloge generalnega pravobranilca P. Légerja v zadevi FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, točka 36). Izraz *any person*, uporabljen v angleški različici navedenega člena 9(1) Direktive 2006/112, bi bilo torej treba razumeti, kot da pomeni *any one*, tako kot v več drugih jezikovnih različicah tega člena (glej v zvezi s tem Terra, B., in Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT*, IBFD 2015, zvezek 1, str. 469).

30. Vendar je v skladu s sodno prakso Sodišča glede uporabe člena 13(1) Direktive 2006/112 vseeno potrebna predhodna ugotovitev, da je zadevna dejavnost gospodarska.[15] Če je obstoj ekonomske dejavnosti v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112 dokazan, je torej treba preučiti možnost uporabe izjeme v zvezi z organi javnega prava, določene v členu 13(1), prvi pododstavek, navedene direktive.[16]

31. Sodišče je v sodbi Komisija/Španija[17] pri presoji morebitne neizpolnitve obveznosti države članice pojasnilo, da je na prvem mestu treba preučiti, ali so zadevne dejavnosti ekonomske, *na drugem mestu*, ali se te dejavnosti opravljajo *neodvisno*, in na tretjem mestu, ali je za dejavnosti, ki jih opravlja organ javnega prava kot javni organ, mogoče vsekakor uporabiti pravilo o nezavezanosti za DDV.[18] ,[19]

32. Sodišče je tako že izrecno ugotovilo, da je treba presojo neodvisnosti ekonomske dejavnosti izvesti pred presojo, ki se izvede na podlagi člena 13(1) Direktive 2006/112.

33. Vendar predložitveno sodišče sprašuje, ali je navedena sodna praksa upoštevna za organe javnega prava, saj naj bi Sodišče doslej neodvisnost navedene dejavnosti preverilo samo za fizične osebe, ki izvajajo javne funkcije.[20] Neodvisnosti navedene dejavnosti po navedbah predložitvenega sodišča ne bi bilo nujno presojati, če so to pravne osebe javnega prava. S tem stališčem predložitvenega sodišča se ne strinjam.

34. Iz sistematike DDV, besedila člena 9(1) Direktive 2006/112, ki ne zajema omejitev,[21] ter zgoraj navedene sodne prakse namreč izhaja, da je treba celotno opredelitev davčnega zavezanca iz tega člena 9 enotno in dosledno uporabiti za vsako osebo.[22]

35. Kar zadeva sistematiko skupnega sistema DDV, je treba spomniti, da člena 9 in 13 Direktive 2006/112 določata zelo široko področje uporabe. Zakonodajalec Unije je namreč zaradi spoštovanja tega splošnega pravila nameraval omejiti področje uporabe davčne nezavezanosti organov javnega prava.[23]

36. Če torej fizična ali pravna oseba ne izpolnjuje meril iz člena 9(1) Direktive 2006/112, da bi jo bilo mogoče opredeliti za davčnega zavezanca, zlasti pogoja, da ekonomsko dejavnost opravlja „neodvisno“, ni treba preveriti, ali bi bila ta oseba lahko oproščena plačila DDV na podlagi člena 13(1) Direktive 2006/112.

15 — Glej v tem smislu sodbe T-Mobile Austria in drugi (C-284/04, EU:C:2007:381, točka 48); Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, točka 15); Isle of Wight Council in drugi (C-288/07, EU:C:2008:505, točke od 28 do 30) ter Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671, točki 34 in 39). Ta vrstni red preučitve je bil sprejet tudi za sodbe Komisija/Francija (C-276/97, EU:C:2000:424); Komisija/Irska (C-358/97, EU:C:2000:425) in Komisija/Združeno kraljestvo (C-359/97, EU:C:2000:426). Vendar v navedenih sodbah vprašanje neodvisnosti ekonomske dejavnosti ni bilo obravnavano.

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

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

18 — V navedeni zadevi je bil upošteven člen 4(5) Šeste direktive, ki ustreza členu 13 Direktive 2006/112.

19 — Ta vrstni red preučitve je bil poleg tega že sprejet v sodbah Komisija/Nizozemska (235/85, EU:C:1987:161) in Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332). Glej v tem smislu tudi sklep Mihal (C-456/07, EU:C:2008:293, točki 21 in 22).

20 — Ti primeri vključujejo notarje, sodne izvršitelje, organe za pobiranje davkov in španske „registradores-liquidadores“. Glej v zvezi s tem točki 41 in 42 teh sklepnih predlogov.

21 — Glej v zvezi s tem točko 28 teh sklepnih predlogov. Iz sodne prakse glede člena 4 Šeste direktive izhaja, da je treba glede na namen navedene direktive – to je zlasti vzpostavitev skupnega sistema DDV, ki bi temeljil na enotni opredelitvi pojma „davčni zavezanec“ – to lastnost presoditi izključno na podlagi meril, navedenih v členu 4 navedene direktive (glej v tem smislu sodbe van Tiem (C-186/89, EU:C:1990:429, točka 25); BBL (C-8/03, EU:C:2004:650, točka 37) in HE (C-25/03, EU:C:2005:241, točka 41). Člen 4 Šeste direktive je zajemal člene, ki jim danes ustrezata zlasti člena 9 in 13 Direktive 2006/112.

22 — Opredelitev davčnega zavezanca torej ni odvisna od tega, ali ima oseba, ki opravlja ekonomske dejavnosti, naravo zasebnega ali javnega prava (Terra, B., in Kajus, J., op. cit., str. 431).

23 — Sodbe Isle of Wight Council in drugi (C-288/07, EU:C:2008:505, točke od 25 do 28 in 38); Komisija/Irska (C-554/07, EU:C:2009:464, točke od 39 do 41) in Komisija/Nizozemska (C-79/09, EU:C:2010:171, točki 76 in 77).

37. Zato v nasprotju s tem, kar zatrjuje minister za finance, ni mogoče ugotoviti, da ni koristno preučiti vprašanja, ali organi javnega prava opravljajo ekonomsko dejavnost neodvisno v smislu člena 9(1) Direktive 2006/112, ker naj bi država imela pravico, da tem subjektom dodeli status organa javnega prava. Po mojem mnenju to, da ima subjekt status organa javnega prava, ni upoštevno, če ta organ ekonomske dejavnosti ne opravlja neodvisno.

38. Vendar so stranke, ki so predložile stališča, izrazile pomisleke glede vprašanja, ali je treba navedeno merilo neodvisnosti dejavnosti za organe javnega prava uporabiti *enako* kot za zasebne gospodarske subjekte. V nadaljevanju je torej treba preučiti sodno prakso Sodišča glede tega merila in njegovo uporabo za organe javnega prava.

C – Sodna praksa Sodišča glede merila neodvisnosti ekonomskih dejavnosti v smislu člena 9(1) Direktive 2006/112 in njegova uporaba za ekonomske dejavnosti organov javnega prava

39. Pogoj iz člena 9(1) Direktive 2006/112, da se ekonomska dejavnost opravlja neodvisno, je negativno opredeljen v členu 10 te direktive. V skladu s členom 10 se dejavnost ne opravlja neodvisno in torej ni obdavčena z DDV, če sta oseba in njen delodajalec v podrejenem razmerju, primerljivem s tistim, ki je ustvarjeno na podlagi pogodbe o zaposlitvi. Ta določba zajema tri merila, po katerih se ugotavlja, ali obstaja tak odnos, in sicer delovne pogoje, plačilo in odgovornost.[24]

40. Sodišče je v skladu z navedenimi merili navedlo dejavnike, ki jih je treba upoštevati pri presoji neodvisnosti ekonomske dejavnosti v smislu člena 9(1) Direktive 2006/112. Merila, ki jih je treba upoštevati in so našteta zlasti v sodbi van der Steen,[25] tako vključujejo dejavnosti, ki jih oseba opravlja v svojem imenu, za svoj račun in na svojo lastno odgovornost, in dejstvo, da nosi gospodarsko tveganje, povezano z opravljanjem njenih dejavnosti.[26]

41. Sodišče je pri ugotovitvi neodvisnosti navedene dejavnosti upoštevalo, da ni nikakršne vezi hierarhične podrejenosti gospodarskih subjektov, ki niso bili vključeni v javno upravo, javnemu organu ter da ti delujejo za svoj račun in na svojo lastno odgovornost, svobodno organizirajo način opravljanja svojega dela in sami prejemajo plačilo, ki sestavlja njihov prihodek.[27]

42. Po navedbah Sodišča na neodvisnost ekonomske dejavnosti kaže tudi to, da si gospodarski subjekti v mejah zakona sami priskrbijo in samostojno organizirajo potrebne človeške in materialne vire za opravljanje svojih dejavnosti, ter to, da nosijo odgovornost, izhajajočo iz pogodbenih razmerij, ki so jih določili pri opravljanju svoje dejavnosti, in odgovornost za škodo, povzročeno tretjim osebam, če niso delovali kot pooblaščenci javnega organa.[28]

43. Pogoj glede gospodarskega tveganja je bil obravnavan v sodbi FCE Bank,[29] v kateri je bilo razsojeno, da podružnica banke ni bila neodvisna kot banka, ker zaradi nerazpolaganja z dotacijskim kapitalom ni sama nosila gospodarskega tveganja, povezanega z njenimi dejavnostmi. Zato je ni bilo mogoče šteti za davčnega zavezanca za DDV.[30]

24 — Sklepni predlogi generalnega pravobranilca P. Légerja v zadevi FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, točka 39).

25 — C-355/06, EU:C:2007:615.

26 — Sodba van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, točke od 21 do 25). Za enaka merila glej tudi sodbo Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, točka 18).

27 — Sodba Komisija/Nizozemska (235/85, EU:C:1987:161, točka 14) in sklepni predlogi generalnega pravobranilca P. Légerja v zadevi FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, točka 40). Sodišče je enako razlago sprejelo v zvezi s slovaškimi sodnimi izvršitelji v sklepu Mihal (C-456/07, EU:C:2007:673, točka 21).

28 — Sodba Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332, točke od 11 do 15). Glej v tem smislu tudi sodbo Komisija/Španija (C-154/08, EU:C:2009:695, točke od 103 do 106), kar zadeva španske „registradores-liquidadores“.

29 — C-210/04, EU:C:2006:196.

30 — Sodba FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, točke od 35 do 37). Generalni pravobranilec P. Léger je v sklepnih predlogih, ki jih je predstavil v isti zadevi, poleg tega ugotovil, da navedena podružnica ni opravljala dejavnosti za svoj račun (sklepni predlogi generalnega pravobranilca P. Légerja v zadevi FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, točka 46).

44. Naj spomnim, da mora biti uporaba pojma davčni zavezanec enotna in dosledna.[31] Navsezadnje gre pri pogoju neodvisnosti samo za vprašanje *načina opravljanja ekonomskih dejavnosti*. Zgoraj navedena sodna praksa z določitvijo meril za presojo neodvisnosti ekonomske dejavnosti res zadeva samo fizične osebe, ki opravljajo javne funkcije, in pravne osebe zasebnega prava. Vendar po mojem mnenju nič ne kaže, da takih meril ne bi bilo mogoče uporabiti tudi za ekonomske dejavnosti, ki jih opravljajo organi javnega prava iz člena 13(1) Direktive 2006/112. Če je namreč mogoče ta merila uporabiti zlasti za zasebne subjekte, katerih notranje strukture in trgovske prakse so lahko pogosto raznovrstnejše in zapletenejše kot pri organih javnega prava, se mi zdi, da jih je treba enako uporabiti za organe javnega prava. Posebnost organov javnega prava v zvezi s tem prej izhaja iz njihovih dejavnosti, ki jih opravljajo kot javni organi in se v skladu s pravilom o oprostitvi iz člena 13 Direktive 2006/112 obravnavajo ločeno.

45. Poljska vlada je trdila, da merila, povezanega z gospodarskim tveganjem, ni mogoče uporabiti za organe javnega prava, ker naj se za občino ali enote, vezane na njen proračun, ne bi uporabljal postopek v primeru insolventnosti. Organi javnega prava tako po njenem mnenju niso podvrženi gospodarskim tveganjem, primerljivim s tveganji zasebnih organov, ki opravljajo ekonomske dejavnosti.[32] Po njenih navedbah z enako uporabo navedenega merila neodvisnosti za organe javnega prava kot za zasebne subjekte niti enote občine, vezane na njen proračun, niti same občine ne bi izpolnjevale pogojev, da bi bile opredeljene kot „davčni zavezanci“ v smislu člena 9(1) Direktive 2006/112

46. Po mojem mnenju je treba gospodarsko tveganje razumeti širše, kot trdi poljska vlada. To ima namreč lahko različne oblike, vendar mora imeti po mojem mnenju oseba, ki nosi tveganje, na voljo nekakšno premoženje, katerega izgubo tvega. Za kreditno ustanovo je lahko na primer gospodarsko tveganje to, da kreditojemalec ne vrne posojila.[33] Ugotovitev, da gospodarski subjekt nosi gospodarsko tveganje za svojo dejavnost, lahko izhaja tudi iz tega, da dobiček, ki ga ima od svoje dejavnosti, ni odvisen le od zneskov, neposredno povezanih s to dejavnostjo, temveč med drugim tudi od izdatkov, povezanih z organizacijo človeških in materialnih virov za opravljanje dejavnosti.[34]

47. Poleg tega Direktiva 2006/112 temelji na ideji, da so organi javnega prava iz njenega člena 13(1), kakršni so država in občine, lahko obdavčeni z DDV za dejavnosti, ki jih opravljajo v okviru drugega statusa, kot je status javnega organa. Z DDV jih je mogoče obdavčiti tudi za dejavnosti, ki jih opravljajo kot javni organi, „če bi obravnava, kot da niso davčni zavezanci, povzročila znatno izkrivljanje konkurence“.[35] To, ali je za subjekt mogoče uporabiti postopek v primeru insolventnosti, torej ni odločilno merilo za preverjanje njegovega statusa davčnega zavezanca v skladu s členom 9(1) Direktive 2006/112.

31 — Glej točko 34 teh sklepnih predlogov.

32 — V zvezi z državnimi pomočmi je treba pripomniti, da je mogoče implicitno in neomejeno državno poroštvo v korist podjetja, za katero se ne uporabljata postopka prisilne poravnave in sodne likvidacije, šteti za nezakonito državno pomoč (glej v tem smislu sodbo Francija/Komisija, C-559/12 P, EU:C:2014:217, točki 97 in 98). Vendar ta ugotovitev ni upoštevna za razlago Direktive 2006/112, ker se cilji ureditve o DDV razlikujejo od tistih, ki veljajo na drugih področjih prava Unije, kakršna so državne pomoči ali javni razpisi. Glej v tem smislu mojo analizo glede razlage člena 13(1) Direktive 2006/112 v mojih sklepnih predlogih v zadevi Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:430, točke od 61 do 65).

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

34 — Organi za pobiranje davkov v okviru sodbe Ayuntamiento de Sevilla so nosili tveganje za svojo dejavnost, ker dobiček od te dejavnosti ni bil odvisen samo od zneska pobranih davkov, temveč tudi od izdatkov, povezanih z organizacijo človeških in materialnih virov za njihovo dejavnost (sodba Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, EU:C:1991:332, točka 13). Sodišče je v sodbi Komisija/Španija ugotovilo, da so zadevni „registradores-liquidadores“ iz navedenega postopka nosili gospodarsko tveganje za svojo dejavnost, ker je bil dobiček od teh dejavnosti odvisen od zneska pobranih davkov, izdatkov, povezanih z organizacijo človeških in materialnih virov za njihovo dejavnost, učinkovitosti „registradores-liquidadores“ ter v nekaterih primerih celo od deleža kazni in glob, naloženih in plačanih pri opravljanju dejavnosti „registradores-liquidadores“ (sodba Komisija/Španija, C-154/08, EU:C:2009:695, točka 107).

35 — V skladu s členom 13(2), drugi pododstavek, Direktive 2006/112.

48. Glede neodvisnosti ekonomskih dejavnosti subjekta z vidika tveganj po mojem mnenju ni toliko odločilno vprašanje, ali ta subjekt nosi gospodarsko tveganje, izhajajoče iz njegovih dejavnosti, temveč ali tveganje, povezano z ekonomskimi dejavnosti prvega subjekta, res namesto njega nosi drug subjekt. [36]

49. Skratka to, da subjekt nosi gospodarsko tveganje, je dejavnik, ki ga je treba upoštevati pri presoji načina, kako ta subjekt opravlja ekonomske dejavnosti. Drugi dejavniki, ki jih je mogoče upoštevati in so navedeni v sodni praksi, so zlasti, da subjekt opravlja dejavnost v svojem imenu in za svoj račun, obstoj lastnega premoženja, svobodna organizacija načinov opravljanja dela, človeški in materialni viri ter to, da navedeni subjekt nosi pogodbeno odgovornost in odgovornost za škodo, povzročeno tretjim osebam. Neodvisnost ekonomske dejavnosti v smislu člena 9(1) Direktive 2006/112 je treba presojati za vsak primer posebej in pri tem upoštevati vse okoliščine obravnavanega primera.

D – *Načeli subsidiarnosti in institucionalne avtonomije iz členov 5(3) in 4(2) PEU*

50. Nazadnje je treba poudariti, da se neodvisnost iz člena 9 Direktive 2006/112 presoja glede na *opravljanje ekonomskih dejavnosti*. Ne gre torej za vprašanji, ali je organ javnega prava neodvisen ali samostojen znotraj sestave lokalnih skupnosti države članice ali kakšen je njegov status glede na notranje upravno pravo. Zato zgornje ugotovitve nikakor ne posegajo v institucionalno avtonomijo držav članic v smislu člena 4(2) PEU.

51. Grška vlada je menila, da zmeda v zvezi s tem v obravnavani zadevi izhaja iz jezikovnih razlik v členu 9(1) Direktive 2006/112, ki jih je navedlo predložitveno sodišče. Po navedbah predložitvenega sodišča je v francoski in angleški različici uporabljen izraz *neodvisno* (v angleščini *independently*, v francoščini *indépendante*), v poljski pa izraz *samostojno* (v poljščini *samodzielnie* [37]). Naj pripomnim, da se izraz „neodvisno“ uporablja tudi v več drugih jezikih. [38]

52. Kar zadeva jezikovne razlike, v skladu z ustaljeno sodno prakso opredelitve določbe prava Unije v eni od jezikovnih različic ni mogoče uporabljati kot edino podlago za razlago te določbe in ne more imeti prednosti pred drugimi jezikovnimi različicami. Določbe prava Unije je namreč treba razlagati in uporabljati enotno v skladu z različicami, ki so na voljo v vseh jezikih Evropske unije. Če so med jezikovnimi različicami besedila določbe Unije razlike, je treba zadevno določbo razlagati glede na splošno sistematiko in namen ureditve, katere del je. [39]

53. Iz navedenega sledi, da opredelitve, uporabljene v poljščini, ni mogoče uporabiti kot edino podlago za razlago člena 9(1) Direktive 2006/112. V zvezi s tem sem v točkah od 40 do 43 teh sklepnih predlogov že opozoril na razlago člena 9(1) Direktive 2006/112 v sodni praksi. Vsekakor težko vidim, kakšna bi bila glede na sodno prakso Sodišča v zvezi s tem merilom razlika med dejavnostjo, ki se opravlja „neodvisno“, in dejavnostjo, ki se opravlja „samostojno“. Naj poleg tega spomnim, da navedeni spor ne zadeva neodvisnosti ali samostojnosti zadevnega subjekta, temveč način opravljanja njegove ekonomske dejavnosti.

54. Naj poleg tega opozorim, da so merila v zvezi z zavezanostjo za DDV, ki izhajajo iz člena 9(1) Direktive 2006/112, objektivna merila, ki jih je treba spoštovati. Država članica namreč ne more spremeniti področja uporabe Direktive 2006/112 z notranjimi določbami o organizaciji občin.

36 — Na primer osnovna šola, katere bazen se javno uporablja zvečer in ob vikendih, res lahko tvega negativne finančne posledice, izhajajoče iz te ekonomske dejavnosti, kakršna je neravnovesje med izdatki in prihodki, vendar to gospodarsko tveganje nazadnje nosi občina, saj mora financirati morebitne izgube od te dejavnosti.

37 — Ta poljski izraz je mogoče prevesti tudi kot „sam“.

38 — Med drugim v danski, nemški, španski, italijanski, malteški, nizozemski, portugalski, romunski, finski in švedski jezikovni različici.

39 — Glej zlasti sodbo Ivansson in drugi (C-307/13, EU:C:2014:2058, točka 40).

55. Kot je tudi potrdila Komisija, lahko države članice svobodno organizirajo sestavo in dejavnosti svojih organov javnega prava, vključno z izboljšanjem njihove notranje sestave glede na pravila o DDV. Odločitve države članice glede organizacijske sestave organov javnega prava lahko različno vplivajo na ravni DDV, vendar to ne omejuje svobode, ki jo ima država članica pri svojih odločitvah. Vendar so posledice nekaterih odločitev vnaprej določene s pravom Unije, čeprav imajo države članice svobodo izbire, navedeno v členu 4(2) PEU. [40]

56. Poleg tega je treba opozoriti, kot je poudarila Republika Poljska, da organi javnega prava ekonomskih dejavnosti načeloma ne morejo opravljati v okviru statusa, ki ni status javnega organa. Morebitne ekonomske dejavnosti, ki jih opravljajo organi javnega prava, so pomožne in pogosto povezane z nalogami javnih storitev. Zvezanost organov javnega prava za DDV za ekonomske dejavnosti, ki jih opravljajo v okviru drugega statusa, kot je status javnega organa, je samo eden od dejavnikov, ki ga lahko države članice upoštevajo pri določanju organizacijske sestave svoje uprave.

57. Glede načela subsidiarnosti je iz besedila uvodne izjave 65 Direktive 2006/112 [41] jasno razvidno, da je zakonodajalec Unije pri pripravi navedene direktive to načelo upošteval.

58. Naj opozorim, da je, kot se zdi, razširjena sestava Naczelny Sąd iz postopka v glavni stvari že presojala neodvisnost dejavnosti enot občine, vezanih na njen proračun in navedenih v predlogu za sprejetje predhodne odločbe. Zaradi vrste analize, ki jo je treba opraviti, in potrebnega poznavanja posebnosti sistema poljske lokalne uprave je nacionalno sodišče dejansko najprimernejše, da glede na merila, ki jih je določilo Sodišče, [42] odloči, ali enote občine, vezane na njen proračun, kakršne so navedene v postopku v glavni stvari, dejavnosti opravljajo neodvisno. Ker Sodišče za tako presojo nima vseh potrebnih informacij o lokalni upravi na Poljskem, mora to storiti predložitveno sodišče.

E – *Predlog za časovno omejitev učinkov sodbe*

59. Poljska vlada, ki se sklicuje na nevarnost resnih gospodarskih posledic, je predlagala časovno omejitev učinkov sodbe Sodišča, če bi to menilo, da enot, vezanih na proračun, ni mogoče opredeliti kot ločenih zavezancev za DDV. Tako stališče bi po navedbah poljske vlade močno poseglo v obstoječi model delovanja lokalne uprave na Poljskem, kar bi lahko negativno vplivalo na celotno področje javnih financ na Poljskem. Republika Poljska naj bi poleg tega v dobri veri menila in še vedno meni, da je mogoče enote, vezane na proračun, opredeliti za zavezance za DDV.

60. Treba je pripomniti, da je poljska vlada med obravnavo priznala, da bi taka odločitev glede modela delovanja lokalne uprave vplivala bolj na prihodnost. Retroaktivni učinki navedene sodbe izhajajo samo iz potrebe po ponovnem obračunu davkov, ki so bili pobrani v prejšnjih petih letih. [43]

40 — Glej v tem smislu tudi sodbo Komisija/Španija (C-154/08, EU:C:2009:695, točke od 120 do 123). V skladu z navedeno sodbo nič v pravu Unije ne ovira države članice ali regij države članice, da v skladu z ureditvijo, ki se uporablja zanje, pooblastijo subjekte, kakršni so zadevni „registradores-liquidadores“ v obravnavani zadevi, za izterjavo in plačilo davkov, ki nesporno spadajo v pristojnost držav članic. Vendar to ne pomeni, da se lahko država članica svobodno odloči, da ti „registradores“ ne obdavčijo opravljenih storitev z DDV, če se izkaže, da se storitve opravljajo kot neodvisna ekonomska dejavnost.

41 — V uvodni izjavi 65 je navedeno: „Ker države članice zaradi zgoraj navedenih razlogov ciljev te direktive ne morejo zadovoljivo uresničiti in so torej lahko bolje uresničeni na ravni Skupnosti, lahko Skupnost sprejme ukrepe v skladu z načelom subsidiarnosti iz člena 5 Pogodbe. Skladno z načelom sorazmernosti iz navedenega člena ta direktiva ne prekoračuje okvirov, ki so potrebni za doseganje navedenih ciljev.“

42 — V zvezi s tem se strinjam z analizo poljske vlade, da je predložitveno sodišče storilo napako, če je ugotovilo, kot zatrjuje ta vlada, da je treba vprašanje glede neodvisnosti ekonomske dejavnosti preučiti samo na podlagi poljskega prava.

43 — Občina Vroclav je v zvezi s tem med obravnavo trdila, da je več občin na Poljskem že nekaj časa ščitilo svoje interese, tako da so od ministra za finance zahtevale sprejetje odločb o razlagi, to je pravnomočnih razlag v zvezi z davčno zakonodajo. Občine naj bi tako imele možnost, da bodisi retroaktivno popravijo svoje davčne napovedi bodisi izkoristijo zaščito na podlagi navedenih odločb o razlagi. Občina Vroclav je poleg tega trdila, da lahko na organizacijski ravni določi centralizirani obračun DDV.

61. V zvezi s tem naj opozorim, da je DDV davek na potrošnjo, ki se obračuna za končno porabo ali potrošnjo blaga ali storitev s strani fizičnih ali pravnih oseb. DDV bi načeloma moral voditi k enotni obdavčitvi, ker bi morala davčna obremenitev za blago ali storitev natančno ustrezati DDV, ki se potrošniku obračuna na zahtevano prodajno ceno, ne glede na število transakcij, izvedenih v procesu pred obdavčitvijo. DDV za javne storitve, ki jih opravljajo enote občine, vezane na njen proračun, ne bi smel biti odvisen od načinov registracije občine kot zavezanca za DDV, to je od tega, da je registrirana skupaj s svojimi enotami, vezanimi na njen proračun, kot enotna davčna zavezanka, ali da so enote, vezane na njen proračun, registrirane ločeno.

62. Vendar kot je pripomnila občina Vroclav med obravnavo, sistem DDV glede na sedanje stanje prava Unije zajema veliko dejavnikov, ki zmanjšujejo popolno davčno nevtralnost, kot je možnost držav članic, da mala podjetja oprostijo plačila DDV za ekonomske dejavnosti.[44] Odgovor na vprašanje za predhodno odločanje je torej s praktičnega vidika upošteven.

63. Sodišče sme le izjemoma z uporabo splošnega načela pravne varnosti, ki je bistveni del pravnega reda Unije, omejiti možnost vseh zainteresiranih, da bi se sklicevali na določbo, ki jo je samo razložilo, z namenom izpodbijanja pravnih razmerij, ki so nastala v dobri veri. Za določitev take omejitve morata biti izpolnjena dva bistvena pogoja, in sicer dobra vera zainteresiranih in nevarnost resnih težav.[45]

64. Natančneje, Sodišče je to rešitev uporabilo le v natančno določenih okoliščinah, zlasti če je obstajala nevarnost resnih gospodarskih posledic zaradi številnosti pravnih razmerij, vzpostavljenih v dobri veri na podlagi ureditve, za katero se je štelo, da zakonito velja, in če so bili posamezniki in nacionalni organi k ravnanju, ki ni bilo v skladu s pravom Unije, spodbujeni zaradi objektivne in precejšnje negotovosti glede obsega določb prava Unije.[46]

65. Navedbe poljske vlade po mojem mnenju ne izpolnjujejo navedenih meril. Poljska vlada namreč nikakor ni mogla presoditi obsega morebitnih gospodarskih posledic. Treba je opozoriti, da obravnavani postopek zadeva samo enote občine, vezane na njen proračun in navedene v postopku v glavni stvari, ter možnost določitve, ali dejavnosti opravljajo neodvisno. Vprašanje morebitnih posledic sodbe, ki jo bo izdalo Sodišče, tudi v zvezi z enotami, vezanimi na državni proračun, in zavodi, vezanimi na proračun, navedenimi med razpravo strank, vsekakor spada na področje nacionalnega prava.

66. Na podlagi vsega navedenega menim, da v obravnavanem postopku učinkov sodbe Sodišča ni treba časovno omejiti.

V – **Predlog**

67. Na podlagi navedenega predlagam, naj Sodišče na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je predložilo Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska), odgovori:

Člen 9(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da je organizacijsko enoto občine mogoče opredeliti za davčnega zavezanca za davek na dodano vrednost samo, če ekonomske dejavnosti opravlja neodvisno v smislu

44 — Poleg tega, kot sem ugotovil v sklepnih predlogih v zadevi Komisija/Irska (C-85/11, EU:C:2012:753, točka 45) glede skupin za namene DDV, lahko registracija gospodarsko povezanih subjektov kot enotnega davčnega zavezanca pomeni prednosti za denarni tok na ravni celote, ker so notranje transakcije med navedenimi subjekti oproščene DDV.

45 — Sodbi Schulz in Egbringhoff (C-359/11 in C-400/11, EU:C:2014:2317, točka 57 in navedena sodna praksa) ter Balazs in Casa Județeană de Pensii Cluj (C-401/13 in C-432/13, EU:C:2015:26, točka 50 in navedena sodna praksa).

46 — Sodbi Schulz in Egbringhoff (C-359/11 in C-400/11, EU:C:2014:2317, točka 58 in navedena sodna praksa) ter Balazs in Casa Județeană de Pensii Cluj (C-401/13 in C-432/13, EU:C:2015:26, točka 51 in navedena sodna praksa).

tega člena. Nacionalno sodišče mora glede na merila, ki jih je določilo Sodišče, presoditi, ali zadevne enote občine iz postopka v glavni stvari, vezane na njen proračun, ekonomske dejavnosti opravljajo neodvisno.