Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
NIILO JÄÄSKINEN
föredraget den 30 juni 2015 [1]

Mål C-276/14

Gmina Wrocław
mot
Minister Finansów

(begäran om förhandsavgörande från Naczelny Sąd Administracyjny (Polen))

”Begäran om förhandsavgörande — Gemensamt system för mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Artiklarna 9 och 13 — Artiklarna 5.3 FEU och 4.2 FEU — Ekonomisk verksamhet som bedrivs av en kommunal organisationsenhet i en annan egenskap än som offentlig myndighet — Kommunal organisationsenhet vars ekonomiska verksamhet inte uppfyller självständighetskriteriet — Möjligheten att anse en sådan enhet som beskattningsbar person med avseende på mervärdesskatt i den mening som avses i bestämmelserna i direktiv 2006/112/EG”

I – **Inledning**

1. Förevarande begäran om förhandsavgörande från Naczelny Sąd Administracyjny (Polens högsta förvaltningsdomstol) aktualiserar frågan huruvida det med avseende på mervärdesskatt är möjligt att anse en kommunal organisationsenhet vars ekonomiska verksamhet inte uppfyller självständighetskriteriet enligt artikel 9.1 i direktiv 2006/112/EG [2] som en beskattningsbar person skild från den kommun som enheten tillhör, när det gäller de ekonomiska transaktioner som enheten utför för kommunens räkning.

2. I synnerhet har Naczelny Sąd Administracyjny bett domstolen att bringa klarhet i huruvida självständighetsbegreppet enligt artikel 9.1 i direktiv 2006/112 ska beaktas vid bedömningen av huruvida sådana offentligrättsliga organ som de kommunala budgetenheter som avses i begäran om förhandsavgörande kan anses som beskattningsbara personer med avseende på mervärdesskatt, mot bakgrund av artikel 13.1 i nämnda direktiv samt artiklarna 4.2 FEU och 5.3 FEU, vilka rör subsidiaritetsprincipen och principen om institutionell autonomi.

1 — Originalspråk: franska.

2 — Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1).

3. Det som gör målet betydelsefullt ur polskt perspektiv är att polska kommuner utför sina uppdrag i allmänhetens tjänst på ett autonomt sätt via för ändamålet skapade organisationsenheter, bland annat kommunala budgetenheter, [3] vilka såvitt avser mervärdesskatt hittills har ansetts som beskattningsbara personer skilda från kommunen. Förevarande mål aktualiserar således en fråga rörande tolkningen av artiklarna 9 och 13 i direktiv 2006/112 som innebär att det ska slås fast hur man ska bedöma det sätt på vilket dessa organisationsenheter, bland annat kommunala budgetenheter, bedriver sin ekonomiska verksamhet.

4. Att Naczelny Sąd Administracyjny har ställt en fråga som rör subsidiaritetsprincipen och principen om institutionell autonomi, vilka stadfästs i artiklarna 5.3 FEU och 4.2 FEU, beror på dess bedömning att om det skulle visa sig att sådana kommunala budgetenheter som avses i det nationella målet inte kan registreras med avseende på mervärdesskatt som beskattningsbara personer skilda från kommunen, skulle detta kunna få konsekvenser för de polska lokala och regionala myndigheternas funktionssätt. Det ska således undersökas huruvida dessa primärrättsliga bestämmelser i det aktuella avseendet inverkar på tolkningen av de relevanta bestämmelserna i direktiv 2006/112.

5. Domstolens praxis rörande det aktuella självständighetskriteriet har, som också har påpekats av de parter som har inkommit med yttranden i förevarande mål, avsett dess tillämpning på verksamhet som bedrivs av fysiska personer vilka utför uppgifter av offentlig art samt privata enheters verksamhet. Därför har Naczelny Sąd Administracyjny uppmanat domstolen att slå fast huruvida denna praxis ska tillämpas på samma sätt på offentligrättsliga organ.

II – **Tillämpliga bestämmelser**

A – *Direktiv 2006/112*

6. Genom direktiv 2006/112 upphävdes och ersattes, med verkan från den 1 januari 2007, den gällande gemenskapslagstiftningen om mervärdesskatt, däribland sjätte direktivet. [4]

7. Artikel 9.1 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med *ekonomisk verksamhet* avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

8. Artikel 10 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”Genom villkoret i artikel 9.1 att den ekonomiska verksamheten skall bedrivas självständigt utesluts anställda och andra personer från beskattning i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av andra rättsliga band som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.”

3 — I det polska systemet kan det även förekomma andra typer av kommunala organisationsenheter liksom statliga enheter. Kommunala budgetinrättningar kännetecknas exempelvis, enligt Wrocławs kommun, av en högre grad av självständighet än kommunala budgetenheter.

4 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet). Trots ett betydande antal redaktionella ändringar är de relevanta bestämmelserna i direktiv 2006/112 väsentligen identiska med motsvarande bestämmelser i sjätte direktivet. Se, för ett liknande resonemang, dom Le Rayon d’Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punkt 6).

9. Artikel 13.1 i nämnda direktiv har följande lydelse [5]:

”Stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ skall inte anses som beskattningsbara personer när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller betalningar.

När de bedriver sådana verksamheter eller genomför sådana transaktioner skall de dock ändå anses som beskattningsbara personer med avseende på dessa verksamheter eller transaktioner om det skulle leda till en betydande snedvridning av konkurrensen ifall de behandlades som icke beskattningsbara personer.

Offentligrättsliga organ skall i vart fall anses som beskattningsbara personer när det gäller de verksamheter som anges i bilaga I, såvida dessa inte bedrivs i försumbart liten skala.”

B – *Polsk rätt*

10. Artikel 15.1 i lagen av den 11 mars 2004 om skatt på varor och tjänster, [6] varigenom artikel 9.1 i direktiv 2006/112 införs i den polska rättsordningen, har följande lydelse:

”Med beskattningsbara personer avses juridiska personer, organisationsenheter som inte är egna rättssubjekt och fysiska personer vilka självständigt bedriver någon av de ekonomiska verksamheter som nämns i punkt 2, oberoende av verksamhetens syfte eller resultat.”

11. I artikel 15.6 i nämnda lag stadgas att offentliga myndigheters organ och sådana organs kontor inte ska anses som beskattningsbara personer såvitt avser uppdrag som föreskrivs i specifika bestämmelser och som de har utsetts att fullgöra, utom när det gäller verksamheter som genomförs med stöd av privaträttsliga avtal.

III – **Målet vid den nationella domstolen, tolkningsfrågan och förfarandet vid domstolen**

12. I det polska förvaltningssystemet utför kommunerna de uppdrag som de har tilldelats med stöd av lagen av den 8 mars 1990 om kommuner. [7] Därvid bistås de av kommunala och regionala budgetinrättningar samt kommunala budgetenheter. [8] De kommunala budgetenheterna, som inte är egna rättssubjekt, bidrar väsentligen till utförandet av kommunens uppdrag och har inte rätt att bedriva ekonomisk verksamhet; sådan verksamhet kan på sin höjd förekomma i samband med en annan huvudsaklig verksamhet. Deras intäkter och kostnader, inbegripet sådana som har samband med deras mervärdesskattepliktiga ekonomiska verksamhet, ingår i kommunens budget. Exempel på kommunala budgetenheter är skolor och kulturhus.

13. Bakom tvisten vid den nationella domstolen, i vilken parterna är Gmina Wrocław (Wrocławs kommun) och Minister Finansów (det polska finansministeriet) (nedan kallat finansministeriet), ligger ett antal fall där nämnda kommun har begärt tolkning av skatterätten.

5 — Såvitt avser skillnaderna mellan olika språkversioner av artikel 13.1 i direktiv 2006/112 och en analys av begreppet ”övriga offentligrättsliga organ”, se mitt förslag till avgörande i målet Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:430, punkterna 68–82).

6 — Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U., Nr 54, poz. 535, i dess ändrade lydelse (nedan kallad den nationella mervärdesskattelagen).

7 — Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, Dz. U. 2001, Nr 142, poz. 1591, konsoliderad version. I artikel 9.1 i denna lag stadgas att ”kommunen för fullgörandet av sina uppdrag får skapa organisationsenheter och ingå avtal med andra organ, inbegripet icke-statliga organisationer”.

8 — Skapandet av budgetenheter regleras i lagen om offentliga finanser (ustawa o finansach publicznych, Dz. U. 2013, poz. 885, i dess ändrade lydelse).

14. Wrocławs kommun ställde en fråga till finansministeriet om huruvida en kommunal budgetenhet med avseende på mervärdesskatt kan registreras som en beskattningsbar person skild från kommunen såvitt gäller mervärdesskattepliktiga transaktioner, eller huruvida kommunen själv ska registreras som beskattningsbar person för de transaktioner som utförs av dess budgetenhet. Kommunen hävdade därvid att dessa kommunala budgetenheter inte uppfyller det självständighetskriterium som enligt artikel 15.1 och 15.2 i den nationella mervärdesskattelagen gäller för att en person ska kunna anses som beskattningsbar och att dessa enheter följaktligen inte kan registreras separat, vilket medför vissa olägenheter av praktisk art. [9]

15. I sina tolkningsbesked gjorde finansministeriet bedömningen att kommunala budgetenheter, vilka inte ingår i kommunens struktur, med avseende på mervärdesskatt ska anses som beskattningsbara personer skilda från kommunen, eftersom de bedriver ekonomisk verksamhet på ett sätt som enligt objektiva kriterier är att betrakta som självständigt och därvid ägnar sig åt mervärdesskattepliktig verksamhet.

16. Wrocławs kommun överklagade dessa tolkningsbesked från finansministeriet till Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (länsförvaltningsdomstolen i Wrocław). Överklagandena lämnades utan bifall, varvid kommunen överklagade till Naczelny Sąd Administracyjny.

17. Frågan huruvida en kommunal budgetenhet ska anses som beskattningsbar person med avseende på skatten på varor och tjänster hänsköts genom beslut av den 30 januari 2013 från en avdelning i ordinarie sammansättning inom Naczelny Sąd Administracyjny till en avdelning i utökad sammansättning inom samma domstol. Avdelningen i utökad sammansättning lämnade genom beslut av den 24 juni 2013 sitt svar till avdelningen i ordinarie sammansättning, med innebörden att de kommunala budgetenheter som är i fråga i det aktuella målet inte ska anses som beskattningsbara personer med avseende på mervärdesskatt, eftersom de – trots att de organisatoriskt är skilda från kommunen – inte bedriver någon ekonomisk verksamhet på ett autonomt sätt eller självständigt i förhållande till kommunen.

18. Däremot är det enligt begäran om förhandsavgörande oklart i vilken mån det följer av unionsrätten att självständighetskriteriet enligt artikel 9.1 i direktiv 2006/112 ska tillämpas på offentligrättsliga organ. Dessutom betvivlar Naczelny Sąd Administracyjny att nämnda självständighetskriterium är förenligt med den subsidiaritetsprincip och den princip om institutionell autonomi som stadfästs i artiklarna 5.3 FEU och 4.2 FEU, enligt vilka frågan om lokala myndigheters struktur och fördelningen av befogenheter dem emellan omfattas av medlemsstaternas behörighet.

19. På grund av sin osäkerhet om hur artiklarna 9.1 och 13.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas, beslutade Naczelny Sąd Administracyjny i ordinarie sammansättning den 10 december 2013 att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Kan en organisationsenhet inom en kommun (lokal myndighet i Polen) mot bakgrund av artikel 4.2 [FEU] jämförd med artikel 5.3 [FEU] anses som beskattningsbar person med avseende på mervärdesskatt, om denna organisationsenhet bedriver verksamhet i en annan egenskap än som offentlig myndighet i den mening som avses i artikel 13 i direktiv [2006/112], trots att den inte uppfyller det villkor i fråga om autonomi (självständighet) som anges i artikel 9.1 i nämnda direktiv?”

9 — Vid den muntliga förhandlingen angav Wrocławs kommun närmare vad som enligt dess uppfattning stod på spel rent praktiskt i målet: Om enbart kommunen registreras som beskattningsbar person med alla sina budgetenheter, blir det lättare för kommunen att kontrollera den sammanlagda inbetalningen av mervärdesskatt, att hålla sig välinformerad om sina budgetenheters verksamheter, att tillämpa en enhetlig skattepolitik på kommunnivå och att undanröja tvivel och osäkerhet kring beskattningen av kommunens interna transaktioner. I motsatt fall leder uppdelningen av kommunen och dess budgetenheter i ett flertal beskattningsbara personer till att principen om mervärdesskattens neutralitet påverkas. Om en kommun exempelvis delegerar en investeringsverksamhet till en budgetenhet medan det är en annan budgetenhet som bedriver den skattepliktiga ekonomiska verksamhet som bygger på den berörda investeringen, är det inte uppenbart att den första budgetenheten har rätt att göra avdrag för mervärdesskatt, trots att båda enheterna ingår i en och samma kommuns organisationsstruktur.

20. Skriftliga yttranden har inkommit från Wrocławs kommun, finansministeriet, den polska och den grekiska regeringen samt Europeiska kommissionen, vilka samtliga utom den grekiska regeringen var företrädda vid den muntliga förhandlingen den 5 maj 2015.

IV – **Bedömning**

A – *Inledande synpunkter*

21. Tolkningsfrågan från Naczelny Sąd Administracyjny utgår från antagandet att de kommunala organisationsenheter som är i fråga i det nationella målet, däribland de kommunala budgetenheterna, inte uppfyller självständighetskriteriet enligt artikel 9.1 i direktiv 2006/112. Detta har nämligen en avdelning i utökad sammansättning inom nämnda domstol redan slagit fast i sitt svar till en avdelning i ordinarie sammansättning. [10]

22. Härvid ska det inledningsvis förtydligas att det nationella målet uteslutande avser kommunala *budgetenheter* inom Wrocławs kommun, även om det i tolkningsfrågan mer allmänt hänvisas till kommunala *organisationsenheter* som inte uppfyller självständighetskriteriet. Det finns ett antal olika typer av kommunala organisationsenheter som kan bedriva sin verksamhet med olika grad av självständighet. Detta förslag till avgörande avser emellertid enbart de kommunala budgetenheter som är i fråga i det nationella målet.

23. Tolkningsfrågan rör således huruvida de kommunala budgetenheter som är i fråga i det nationella målet kan anses som beskattningsbara personer trots att de inte bedriver sin verksamhet självständigt. Härvid har finansministeriet gjort gällande att självständighetskriteriet inte kan tillämpas på offentligrättsliga organ, eftersom detta skulle riskera att leda till ett oproportionerligt ingrepp i medlemsstaternas institutionella autonomi. Enligt finansministeriet ska artikel 13 i direktiv 2006/112 ses som en särbestämmelse i förhållande till artikel 9.1 i samma direktiv. Således skulle det inte vara vare sig nödvändigt eller lämpligt att göra en självständighetsbedömning när det gäller offentligrättsliga organ.

24. Den polska regeringen har för sin del föreslagit att tolkningsfrågan ska formuleras om och att domstolen i första hand ska pröva huruvida de kommunala budgetenheter som är i fråga i det nationella målet uppfyller självständighetskriteriet, som den polska regeringen anser är tillämpligt på dem och dessutom menar att de uppfyller. Endast i andra hand, om domstolen skulle finna att dessa kommunala budgetenheter inte uppfyller självständighetskriteriet, ska den enligt den polska regeringen pröva huruvida dessa enheter ändå kan anses som beskattningsbara personer med stöd av artikel 13.1 i direktiv 2006/112.

25. Själv anser jag att det som krävs för att Naczelny Sąd Administracyjny ska kunna få ett användbart svar inte är att tolkningsfrågan formuleras om utan snarare att det prövas just huruvida – och, om så är fallet, hur – definitionen av begreppet beskattningsbar person i artikel 9.1 i direktiv 2006/112, som innefattar ett kriterium avseende den ekonomiska verksamhetens självständighet, ska tillämpas på de offentligrättsliga organ som avses i artikel 13.1 i direktiv 2006/112. Enligt min uppfattning står svaret på den frågan att finna i den praxis från domstolen som jag kommer att behandla nedan. Jag kommer att inleda min bedömning med att se närmare dels på sambandet mellan artiklarna 9 och 13 i direktiv 2006/112, dels på begreppet beskattningsbar person i artikel 9.1 i direktiv 2006/112.

10 — Se punkt 17 i detta förslag till avgörande.

B – *Sambandet mellan artiklarna 9 och 13 i direktiv 2006/112 och den vida definitionen av begreppet beskattningsbar person*

26. Inom ramen för det gemensamma systemet för mervärdesskatt ingår artiklarna 9 och 13 i direktiv 2006/112 i avdelning III i det direktivet, vars rubrik lyder ”Beskattningsbara personer”. Denna avdelning III innehåller regler för beskattningsbarhet i allmänhet och för specifika fall, till exempel mervärdesskattegrupper och regler för offentliga myndigheter. Därvid utgör artikel 9 den allmänna bestämmelsen om vilka personer som ska anses som beskattningsbara med avseende på mervärdesskatt medan artikel 13 är en undantagsbestämmelse. [11]

27. Av domstolens praxis framgår att det för att uppnå en enhetlig tillämpning av direktiv 2006/112 är viktigt att begreppet beskattningsbar person tolkas självständigt och enhetligt. [12]

28. Enligt den allmänna definition av detta begrepp som ges i artikel 9.1 i direktiv 2006/112 avses med beskattningsbar person ”*den* som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet”. [13] Denna ytterst allmänt hållna formulering innefattar samtliga fysiska och juridiska personer, både offentliga och privata.

29. Vidare ska det noteras att denna vida definition av begreppet beskattningsbar person till och med kan inbegripa enheter som inte är egna rättssubjekt. [14] Att de kommunala budgetenheter som är i fråga i det nationella målet inte är egna rättssubjekt saknar således relevans för bedömningen av huruvida det är möjligt att registrera dem som beskattningsbara personer skilda från kommunen.

30. För att artikel 13.1 i direktiv 2006/112 ska vara tillämplig krävs det däremot, enligt domstolens praxis, att den berörda verksamheten först har befunnits vara av ekonomisk karaktär. [15] Om det befinns föreligga en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 andra stycket i direktiv 2006/112, ska det således undersökas huruvida det undantag för offentligrättsliga organ som anges i artikel 13.1 första stycket i det direktivet är tillämpligt. [16]

31. I dom kommissionen/Spanien [17] förtydligade domstolen, inom ramen för sin bedömning av huruvida en medlemsstat hade gjort sig skyldig till fördragsbrott, att vad som ska undersökas är för det första huruvida den berörda verksamheten utgör en ekonomisk verksamhet, *för det andra* huruvida denna verksamhet bedrivs *självständigt* och för det tredje huruvida det är möjligt att tillämpa den bestämmelse [18] enligt vilken offentligrättsliga organ kan anses som icke beskattningsbara personer såvitt avser verksamhet som de bedriver i egenskap av offentliga myndigheter. [19]

11 — Se, såvitt gäller artikel 4.5 i sjätte direktivet, som för närvarande motsvaras av nämnda artikel 13 i direktiv 2006/112, dom kommissionen/Nederländerna (235/85, EU:C:1987:161, punkt 18).

12 — Dom kommissionen/Sverige (C-480/10, EU:C:2013:263, punkt 34) och dom Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punkt 23).

13 — Min kursivering.

14 — Se dom Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, punkt 8) och generaladvokaten Légers förslag till avgörande i målet FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, punkt 36). Uttrycket ”any person”, som används i den engelska versionen av artikel 9.1 i direktiv 2006/112, ska således läsas som ”any one”, och motsvarande gäller ett flertal andra språkversioner av den artikeln (se Terra, B., och Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT*, IBFD 2015, vol. 1., s. 469).

15 — Se, för ett liknande resonemang, dom T-Mobile Austria m.fl. (C-284/04, EU:C:2007:381, punkt 48), dom Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punkt 15), dom Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, punkterna 28–30) och dom kommissionen/Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, punkterna 34 och 39). Domstolen gick på samma linje även i dom kommissionen/Irland (C-358/97, EU:C:2000:425), dom kommissionen/Förenade kungariket (C-359/97, EU:C:2000:426) och dom kommissionen/Frankrike (C-276/97, EU:C:2000:424), men i dessa domar var frågan om den ekonomiska verksamhetens självständighet inte aktuell.

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

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

18 — Den artikel som var relevant i detta mål var artikel 4.5 i sjätte direktivet, som motsvarar den nuvarande artikel 13 i direktiv 2006/112.

19 — Domstolen gick dessutom på samma linje i dom kommissionen/Nederländerna (235/85, EU:C:1987:161) och dom Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332). Se, för ett liknande resonemang, även beslut Mihal (C-456/07, EU:C:2008:293, punkterna 21 och 22).

32. Domstolen har således redan uttryckligen slagit fast att bedömningen av huruvida en ekonomisk verksamhet bedrivs självständigt ska föregå den bedömning som görs med stöd av artikel 13.1 i direktiv 2006/112.

33. Naczelny Sąd Administracyjny önskar emellertid vinna klarhet i huruvida denna rättspraxis är relevant när det gäller offentligrättsliga organ och har därvid hänvisat till att domstolen ännu inte har prövat självständighetskriteriet annat än med avseende på fysiska personer som fullgör uppgifter av offentlig art.[20] Enligt Naczelny Sąd Administracyjny ska det inte nödvändigtvis göras någon bedömning av huruvida verksamheten bedrivs självständigt när det är fråga om offentligrättsliga juridiska personer. Jag delar inte den uppfattningen.

34. Det framgår nämligen av uppbyggnaden av det gemensamma systemet för mervärdesskatt, av lydelsen av artikel 9.1 i direktiv 2006/112, som inte innehåller några inskränkningar,[21] och av ovan angiven rättspraxis, att hela definitionen av beskattningsbar person i artikel 9 ska tillämpas på var och en på ett enhetligt och sammanhängande sätt.[22]

35. När det gäller uppbyggnaden av det gemensamma systemet för mervärdesskatt, ska det erinras om att artiklarna 9 och 13 i direktivet anger ett mycket vitt tillämpningsområde för mervärdesskatten. Unionslagstiftaren har dessutom, i syfte att se till att huvudregeln iakttas, inskränkt tillämpningsområdet för den bestämmelse enligt vilken offentligrättsliga organ kan anses som icke beskattningsbara personer.[23]

36. Om en fysisk eller juridisk person inte uppfyller kriterierna enligt artikel 9.1 i direktiv 2006/112 för att kunna anses som beskattningsbar person, inbegripet villkoret att den ekonomiska verksamheten ska bedrivas ”självständigt”, är det således inte nödvändigt att kontrollera huruvida denna person med stöd av artikel 13.1 i direktiv 2006/112 skulle kunna anses som icke beskattningsbar med avseende på mervärdesskatt.

37. Följaktligen är det inte möjligt att godta finansministeriets argument att det – med motiveringen att staten har rätt att ge en enhet ställning som offentligrättsligt organ – saknas skäl att bedöma huruvida offentligrättsliga organ bedriver ekonomisk verksamhet självständigt i den mening som avses i artikel 9.1 i direktiv 2006/112. Enligt min uppfattning saknar det i detta sammanhang betydelse huruvida en enhet är ett offentligrättsligt organ, om detta organ ändå inte självständigt bedriver ekonomisk verksamhet.

38. De parter som har inkommit med yttranden har emellertid också gett uttryck för tvivel när det gäller huruvida detta kriterium i fråga om verksamhetens självständighet ska tillämpas *på samma sätt* på offentligrättsliga organ som på privata aktörer. Härefter är det således lämpligt att se närmare på domstolens praxis rörande detta kriterium och dess tillämpning på offentligrättsliga organ.

20 — Bland annat notarius publicus, förrättningsmän, uppbördsmän och spanska registreringsbyråer för hypotek i deras egenskap av likvidatorer på området för hypotek. Se punkterna 41 och 42 i detta förslag till avgörande.

21 — Se punkt 28 i detta förslag till avgörande. Av rättspraxis rörande artikel 4 i sjätte direktivet framgår att bedömningen av huruvida någon är att anse som beskattningsbar person ska göras uteslutande på grundval av de kriterier som anges i den artikeln, med tanke på att syftet med nämnda direktiv bland annat är att skapa ett gemensamt system för mervärdesskatt som bygger på en enhetlig definition av begreppet beskattningsbar person (se, för ett liknande resonemang, dom van Tiem, C-186/89, EU:C:1990:429, punkt 25, dom BBL, C-8/03, EU:C:2004:650, punkt 37, och dom HE, C-25/03, EU:C:2005:241, punkt 41). Artikel 4 i sjätte direktivet innefattade vad som för närvarande motsvaras bland annat av artiklarna 9 och 13 i direktiv 2006/112.

22 — Huruvida den som bedriver en ekonomisk verksamhet är en privaträttslig eller offentligrättslig person saknar således betydelse för bedömningen av huruvida denne ska anses som beskattningsbar person (Terra, B., och Kajus, J., s. 431).

23 — Dom Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, punkterna 25–28 och 38), dom kommissionen/Irland (C-554/07, EU:C:2009:464, punkt 39–41) och dom kommissionen/Nederländerna (C-79/09, EU:C:2010:171, punkt 76 och 77).

C – Domstolens praxis rörande kriteriet enligt artikel 9.1 i direktiv 2006/112 om den ekonomiska verksamhetens självständighet och tillämpningen av detta kriterium på offentligrättsliga organs ekonomiska verksamhet

39. Villkoret enligt artikel 9.1 i direktiv 2006/112 att den ekonomiska verksamheten ska bedrivas självständigt definieras negativt i artikel 10 i samma direktiv, där det anges att en verksamhet inte bedrivs självständigt, och således inte ger upphov till att mervärdesskatt tas ut, om det mellan en person och dennes arbetsgivare föreligger ett subordinationsförhållande jämförbart med det som skapas genom ett anställningsavtal. I artikel 10 anges tre kriterier med anknytning till detta subordinationsförhållande, nämligen förekomsten av ett beroendeförhållande i fråga om arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar. [24]

40. Genom tillämpning av dessa kriterier har domstolen kommit fram till olika aspekter som ska beaktas vid bedömningen av huruvida en ekonomisk verksamhet bedrivs självständigt i den mening som avses i artikel 9.1 i direktiv 2006/112. De kriterier som därvid ska beaktas, vilka räknas upp bland annat i dom van der Steen, [25] inbegriper huruvida en person bedriver en verksamhet i eget namn, för egen räkning och på eget ansvar samt själv står den ekonomiska risken i samband med bedrivandet av verksamheten. [26]

41. Domstolen har funnit att verksamheter har bedrivits självständigt i fall där det helt har saknats ett hierarkiskt anställningsförhållande mellan den offentliga myndigheten och de berörda aktörerna, vilka inte har ingått i den offentliga förvaltningen, och där dessa aktörer har bedrivit sin verksamhet för egen räkning och på eget ansvar, fritt har organiserat formerna för sitt arbete och själva har uppburit de arvoden som har utgjort deras inkomster. [27]

42. Andra tecken på att en ekonomisk verksamhet bedrivs självständigt är enligt domstolen att de berörda aktörerna på egen hand, inom ramen för vad lagen föreskriver, rekryterar och organiserar den personal och den utrustning som krävs för att de ska kunna bedriva sin verksamhet samt att de själva dels har det ansvar som härrör från de avtalsförhållanden som de har upprättat i utövandet av sin verksamhet, dels har ansvar för skador som orsakas tredje part när de inte verkar som representanter för den offentliga myndigheten. [28]

43. Kriteriet rörande den ekonomiska risken diskuterades i dom FCE Bank, [29] där domstolen fann att en bankfilial inte var självständig i egenskap av bank, eftersom den på grund av att den saknade tillskjutet kapital inte själv stod den ekonomiska risken i samband med sin verksamhet. Därför kunde filialen inte heller anses som beskattningsbar person med avseende på mervärdesskatt. [30]

24 — Generaladvokaten Légers förslag till avgörande i målet FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, punkt 39).

25 — C-355/06, EU:C:2007:615.

26 — Dom van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, punkterna 21–25). Samma kriterier anges även i dom Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, punkt 18).

27 — Dom kommissionen/Nederländerna (235/85, EU:C:1987:161, punkt 14) och generaladvokaten Légers förslag till avgörande i målet FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, punkt 40). Domstolen valde även samma tolkning på tal om slovakiska förrättningsmän i beslut Mihal (C-456/07, EU:C:2007:673, punkt 21).

28 — Dom Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332, punkterna 11–15). Se även, för ett liknande resonemang, dom kommissionen/Spanien (C-154/08, EU:C:2009:695, punkterna 103–106) såvitt avser spanska registreringsbyråer för hypotek i deras egenskap av likvidatorer på området för hypotek.

29 — C-210/04, EU:C:2006:196.

30 — Dom FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, punkterna 35–37). I sitt förslag till avgörande i det målet konstaterade generaladvokaten Léger dessutom att filialen inte bedrev sin verksamhet för egen räkning (generaladvokaten Légers förslag till avgörande i målet FCE Bank, C-210/04, EU:C:2005:582, punkt 46).

44. Jag vill i detta sammanhang erinra om att tolkningen av begreppet beskattningsbar person ska vara enhetlig och sammanhängande.[31] Vad självständighetskriteriet avser är *hur den ekonomiska verksamheten bedrivs* och ingenting annat. Det är riktigt att domstolens ovan citerade praxis där det anges kriterier för bedömning av den ekonomiska verksamhetens självständighet uteslutande rör fysiska personer som fullgör uppgifter av offentlig art eller privaträttsliga juridiska personer. Enligt min uppfattning finns det emellertid ingenting som tyder på att samma bedömningskriterier inte skulle vara tillämpliga även på ekonomisk verksamhet bedriven av sådana offentligrättsliga organ som avses i artikel 13.1 i direktiv 2006/112. Om dessa kriterier kan tillämpas bland annat på privata enheter, vilkas interna struktur och kommersiella praxis ofta kan uppvisa större variation och komplexitet än offentligrättsliga organs, förefaller det mig nämligen som om dessa kriterier borde tillämpas på samma sätt på offentligrättsliga organ. Det som i detta sammanhang är specifikt för offentligrättsliga organ har snarast samband med de verksamheter som dessa bedriver i egenskap av offentliga myndigheter, och dessa verksamheter beaktas separat genom undantagsbestämmelsen i artikel 13 i direktiv 2006/112.

45. Den polska regeringen har hävdat att kriteriet rörande den ekonomiska risken inte kan gälla för offentligrättsliga organ, eftersom varken kommunen eller dess budgetenheter kan bli föremål för insolvensförfarande. Detta innebär enligt den polska regeringen att offentligrättsliga organ inte utsätter sig för ekonomiska risker som är jämförbara med de risker som tas av privata organ som bedriver ekonomisk verksamhet.[32] Den polska regeringen anser att om man tillämpade självständighetskriteriet på samma sätt på offentligrättsliga organ som på privata enheter, skulle detta medföra att varken budgetenheterna eller kommunerna själva uppfyllde villkoren för att kunna anses som beskattningsbara personer i den mening som avses i artikel 9.1 i direktiv 2006/112.

46. Enligt min uppfattning ska begreppet ekonomisk risk förstås i vidare bemärkelse än vad den polska regeringen har gjort gällande. Den ekonomiska risken kan förvisso ta sig olika uttryck, men det väsentliga är som jag ser det att den som tar risken har någon form av tillgångar som vederbörande riskerar att förlora. För ett kreditinstitut kan exempelvis den ekonomiska risken bestå i att en kund underlåter att återbetala ett lån.[33] Slutsatsen att en aktör står den ekonomiska risken i sin verksamhet kan också bygga på att aktörens vinst av verksamheten inte är beroende endast av belopp som har direkt samband med denna, utan även av aktörens kostnader för bland annat personal och utrustning för verksamheten.[34]

47. Vidare bygger direktiv 2006/112 på tanken att sådana offentligrättsliga organ som avses i artikel 13.1 i direktivet, exempelvis stat och kommun, kan anses som beskattningsbara personer med avseende på mervärdesskatt när det gäller verksamhet som de bedriver i någon annan egenskap än som offentliga myndigheter. De kan dessutom anses som beskattningsbara personer med avseende på mervärdesskatt även när det gäller verksamhet som de bedriver i egenskap av offentliga myndigheter,

31 — Se punkt 34 i detta förslag till avgörande.

32 — När det gäller statligt stöd kan det förvisso betraktas som ett lagstridigt sådant om en stat lämnar en underförstådd och obegränsad garanti till förmån för ett företag som inte kan bli föremål för förfaranden för rekonstruktion och likvidation (se, för ett liknande resonemang, dom Frankrike/kommissionen, C-559/12 P, EU:C:2014:217, punkterna 97 och 98). Detta saknar emellertid relevans för tolkningen av direktiv 2006/112, eftersom regelverket rörande mervärdesskatt har andra syften än regelverken på andra unionsrättsliga områden som statligt stöd och offentlig upphandling. Se, för ett liknande resonemang, min analys av tolkningen av artikel 13.1 i direktiv 2006/112 i mitt förslag till avgörande i målet Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:430, punkterna 61–65).

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

34 — I dom Ayuntamiento de Sevilla befanns uppbördsmännen stå den ekonomiska risken i sin verksamhet, eftersom deras vinst inte endast berodde på de indrivna skattebeloppen utan även på deras kostnader i samband med personal och utrustning för verksamheten (dom Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, EU:C:1991:332, punkt 13). I dom kommissionen/Spanien fann domstolen att de registreringsbyråer för hypotek i egenskap av likvidatorer på området för hypotek som var i fråga i det målet stod den ekonomiska risken i sin verksamhet, eftersom den vinst som de gjorde på denna berodde på de indrivna skattebeloppen, på kostnader för personal och utrustning för verksamheten, på byråernas effektivitet och till och med, i vissa fall, på procentandelen straffavgifter och böter som ålades och drevs in inom ramen för den aktuella verksamheten (dom kommissionen/Spanien, C-154/08, EU:C:2009:695, punkt 107).

”om det skulle leda till en betydande snedvridning av konkurrensen ifall de behandlades som icke beskattningsbara personer”.[35] Att en enhet inte kan bli föremål för insolvensförfarande är således inte något avgörande kriterium vid bedömningen av huruvida enheten ska anses som beskattningsbar person enligt artikel 9.1 i direktiv 2006/112.

48. Huruvida en enhet bedriver sin ekonomiska verksamhet självständigt med avseende på riskerna beror enligt min uppfattning inte så mycket på i vilken mån enheten utsätts för en ekonomisk risk i samband med verksamheten utan snarare på i vilken mån det i själva verket är en annan enhet som med sina tillgångar står risken i samband med den första enhetens ekonomiska verksamhet, i den enhetens ställe.[36]

49. Den omständigheten att en enhet står den ekonomiska risken är således en av de aspekter som ska beaktas vid bedömningen av hur den enheten bedriver sin ekonomiska verksamhet. Andra aspekter som enligt rättspraxis kan beaktas är bland annat huruvida enheten bedriver sin verksamhet i eget namn och för egen räkning, huruvida den har egna tillgångar, huruvida den fritt kan organisera formerna för sitt arbete, huruvida den förfogar över egen personal och utrustning och huruvida den har ansvar enligt ingångna avtal och ansvar för skador som orsakas tredje part. Bedömningen av huruvida en viss ekonomisk verksamhet bedrivs självständigt i den mening som avses i artikel 9.1 i direktiv 2006/112 ska göras med beaktande av samtliga omständigheter i det enskilda fallet.

D – *Subsidiaritetsprincipen och principen om institutionell autonomi enligt artikel 5.3 FEU respektive artikel 4.2 FEU*

50. Slutligen ska det understrykas att bedömningen av självständighet enligt artikel 9 i direktiv 2006/112 avser *bedrivandet av ekonomisk verksamhet*. Det är inte fråga om att ta reda på huruvida ett offentligrättsligt organ är självständigt eller autonomt inom ramen för strukturen hos de lokala eller regionala myndigheterna i en medlemsstat, eller vilken ställning ett sådant organ har enligt nationell förvaltningsrätt. Medlemsstaternas institutionella autonomi i den mening som avses i artikel 4.2 FEU påverkas således inte på något sätt av mina konstateranden ovan.

51. Den grekiska regeringen har framfört åsikten att den förvirring som i detta avseende råder i förevarande mål är en följd av de skillnader mellan olika språkversioner av artikel 9.1 i direktiv 2006/112 som Naczelny Sąd Administracyjny har påtalat. Enligt Naczelny Sąd Administracyjny använder den franska och den engelska versionen uttrycket ”självständigt” (”d’une façon indépendante” respektive ”independently”) medan den polska versionen använder uttrycket ”autonomt” (”samodzielnie”[37]). Härvid noterar jag att uttrycket ”självständigt” används även i flera andra språkversioner.[38]

35 — Med stöd av artikel 13.2 andra stycket i direktiv 2006/112.

36 — Ett exempel: en låg- och mellanstadieskola vars simbassäng utnyttjas av allmänheten på kvällar och helger kan förvisso vara utsatt för negativa ekonomiska konsekvenser i samband med denna ekonomiska verksamhet, såsom en obalans mellan utgifter och intäkter, men i slutändan är det kommunen som står den ekonomiska risken eftersom det är denna som måste täcka de eventuella förluster som verksamheten ger upphov till.

37 — Detta polska uttryck kan även översättas med ”själv”.

38 — Bland annat den danska, den tyska, den spanska, den italienska, den maltesiska, den nederländska, den portugisiska, den rumänska, den finska och den svenska språkversionen.

52. I fall av språkliga skillnader kan enligt fast rättspraxis den formulering som har använts i en av språkversionerna av en unionsrättslig bestämmelse inte ensam ligga till grund för tolkningen av denna bestämmelse eller ges företräde framför övriga språkversioner. Unionsbestämmelserna ska nämligen tolkas och tillämpas på ett enhetligt sätt mot bakgrund av de olika versionerna på samtliga unionsspråk. I händelse av bristande överensstämmelse mellan språkversionerna av en unionsrättslig text, ska den aktuella bestämmelsen tolkas med hänsyn till systematiken i och ändamålet med de föreskrifter i vilka den ingår. [39]

53. Av detta följer att formuleringen i den polska versionen inte ensam kan användas för att tolka artikel 9.1 i direktiv 2006/112. Jag har för övrigt redan i punkterna 40–43 i detta förslag till avgörande erinrat om hur domstolen har tolkat artikel 9.1 i direktiv 2006/112, och jag har under alla omständigheter svårt att se vad skillnaden skulle vara mellan en verksamhet som bedrivs ”självständigt” och en verksamhet som bedrivs ”autonomt” mot bakgrund av domstolens praxis rörande detta kriterium. Jag vill också erinra om att tvisten inte handlar om huruvida de berörda enheterna som sådana är självständiga eller autonoma, utan om på vilket sätt de bedriver sin ekonomiska verksamhet.

54. Vidare erinrar jag om att de kriterier för beskattningsbarhet med avseende på mervärdesskatt som följer av artikel 9.1 i direktiv 2006/112 är objektiva kriterier som måste iakttas. En medlemsstat får således inte ändra tillämpningsområdet för direktiv 2006/112 med hjälp av inhemska föreskrifter rörande kommunernas organisation.

55. Som även kommissionen har konstaterat, står det medlemsstaterna fritt att organisera sina offentligrättsliga organs struktur och verksamhet, inbegripet med syftet att optimera deras interna struktur i förhållande till reglerna för mervärdesskatt. En medlemsstats val av organisationsstruktur för offentligrättsliga organ kan förvisso få olika konsekvenser när det gäller mervärdesskatt, men den omständigheten kan inte i sig anses begränsa medlemsstaternas frihet att träffa dessa val. Medlemsstaterna åtnjuter således den valfrihet som nämns i artikel 4.2 FEU, men konsekvenserna av vissa val som de kan träffa är förutbestämda av unionsrätten. [40]

56. Det ska också erinras om att offentligrättsliga organ, som Republiken Polen själv har framhållit, i princip inte har rätt att bedriva ekonomisk verksamhet i någon annan egenskap än som myndigheter. Den eventuella ekonomiska verksamhet som offentligrättsliga organ bedriver är underordnad, och ofta knuten till, utförandet av uppdrag i allmänhetens tjänst. Att offentligrättsliga organ anses som beskattningsbara personer med avseende på mervärdesskatt såvitt avser ekonomisk verksamhet som de bedriver i annan egenskap än som myndigheter är helt enkelt något som medlemsstaterna kan ta hänsyn till när de bestämmer organisationsstrukturen för sin förvaltning.

57. När det gäller subsidiaritetsprincipen framgår det tydligt av lydelsen av skäl 65 i direktiv 2006/112 [41] att unionslagstiftaren beaktade denna princip vid utarbetandet av nämnda direktiv.

39 — Se, bland annat, dom Ivansson m.fl. (C-307/13, EU:C:2014:2058, punkt 40).

40 — Se även, för ett liknande resonemang, dom kommissionen/Spanien (C-154/08, EU:C:2009:695, punkterna 120–123). Enligt den domen finns det inget i gemenskapsrätten som hindrar att en medlemsstat eller regioner i en medlemsstat beslutar, i överensstämmelse med de föreskrifter som är tillämpliga på dem, att använda sådana enheter som de registreringsbyråer för hypotek i egenskap av likvidatorer på området för hypotek som var i fråga i det målet för att driva in och fastställa skatter och avgifter som tvivelsutan omfattas av medlemsstaternas behörighet. Av detta följer emellertid inte att det skulle stå en medlemsstat fritt att avstå från att ta ut mervärdesskatt på de tjänster som dessa byråer tillhandahåller om det visar sig att dessa tjänster tillhandahålls inom ramen för en självständigt bedriven ekonomisk verksamhet.

41 — Skäl 65 har följande lydelse: ”Eftersom, av de skäl som angivits ovan, målen för detta direktiv inte i tillräcklig utsträckning kan uppnås av medlemsstaterna och därför bättre kan uppnås på gemenskapsnivå, kan gemenskapen vidta åtgärder i enlighet med subsidiaritetsprincipen i artikel 5 i fördraget. I enlighet med proportionalitetsprincipen i samma artikel går detta direktiv inte utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål.”

58. I det nationella målet förefaller som sagt en avdelning i utökad sammansättning inom Naczelny Sąd Administracyjny redan ha gjort en bedömning av huruvida den verksamhet som bedrivs av de kommunala budgetenheter som avses i begäran om förhandsavgörande är självständig. Med tanke på arten av den bedömning som ska göras och behovet av att känna till de närmare egenskaperna hos systemet för lokal förvaltning i Polen, är det i själva verket Naczelny Sąd Administracyjny som har bäst förutsättningar att mot bakgrund av de kriterier som domstolen har slagit fast [42] bedöma huruvida sådana kommunala budgetenheter som de som avses i det nationella målet bedriver sin verksamhet självständigt. Eftersom domstolen inte förfogar över all den information om den lokala förvaltningen i Polen som den skulle behöva för det ändamålet, ankommer det på Naczelny Sąd Administracyjny att göra denna bedömning.

E – *Yrkandet om begränsning i tiden av domens verkningar*

59. Den polska regeringen har, med hänvisning till risken för allvarliga ekonomiska konsekvenser, yrkat att verkningarna av domstolens dom ska begränsas i tiden för den händelse domstolen skulle finna att budgetenheterna inte kan anses som separata beskattningsbara personer med avseende på mervärdesskatt. Enligt den polska regeringen skulle en sådan ståndpunkt nämligen få en betydande inverkan på det nuvarande funktionssättet för den lokala förvaltningen i Polen, vilket skulle kunna få negativa följdverkningar för landets offentliga finanser som helhet. Dessutom har Republiken Polen enligt den polska regeringen i god tro företrätt, och företräder fortfarande, uppfattningen att budgetenheterna kan anses som beskattningsbara personer med avseende på mervärdesskatt.

60. Det ska noteras att den polska regeringen vid den muntliga förhandlingen medgav att inverkan av en sådan lösning på den lokala förvaltningens funktionssätt framför allt skulle komma att uppträda i framtiden. Den retroaktiva verkan av domen har uteslutande samband med behovet av att göra en ny beräkning av den skatt som har tagits ut under de fem närmast föregående åren. [43]

61. I detta sammanhang vill jag erinra om att mervärdesskatt är en skatt på konsumtion som tas ut på utgifter i samband med fysiska eller juridiska personers slutliga konsumtion av varor eller tjänster. I teorin borde mervärdesskatt resultera i enhetlig beskattning, eftersom den sammanlagda skatt som i tidigare led har tagits ut på en vara eller tjänst exakt borde motsvara skatten på det försäljningspris som konsumenten betalar, oavsett hur många transaktioner som har ägt rum före det slutliga skatteuttaget. Detta betyder att beloppet för den mervärdesskatt som tas ut på tjänster som kommunala budgetenheter tillhandahåller allmänheten inte borde bero på de närmare omständigheterna för kommunens registrering som beskattningsbar person med avseende på mervärdesskatt – det vill säga huruvida kommunen tillsammans med sina budgetenheter är registrerad som en enda beskattningsbar person eller huruvida budgetenheterna är registrerade för mervärdesskatt separat.

42 — Härvid delar jag den polska regeringens uppfattning att om Naczelny Sąd Administracyjny – som den polska regeringen har gjort gällande – kom fram till att frågan huruvida den ekonomiska verksamheten bedrivs självständigt ska prövas enbart på grundval av polsk rätt, ska detta betraktas som en felaktig bedömning.

43 — Härvid hävdade Wrocławs kommun vid den muntliga förhandlingen att flera polska kommuner sedan en tid tillbaka redan har slagit vakt om sina intressen genom att ansöka om tolkningsbesked, det vill säga slutgiltiga tolkningar av skatterätten, från finansministeriet. Dessa kommuner kan därmed välja att antingen göra retroaktiva rättelser i sina skattedeklarationer eller utnyttja det skydd som tolkningsbeskeden ger dem. Wrocławs kommun framhöll också att dess organisation är i stånd att upprätta en centraliserad mervärdesskattedeklaration.

62. På unionsrättens nuvarande utvecklingsstadium innehåller emellertid systemet för mervärdesskatt, som Wrocławs kommun påpekade vid den muntliga förhandlingen, ett stort antal inslag som motverkar fullständig skatteneutralitet, bland annat medlemsstaternas möjlighet att undanta småföretags ekonomiska verksamhet från mervärdesskatt.[44] Svaret på tolkningsfrågan saknar således inte praktisk relevans.

63. Det är emellertid endast i undantagsfall som domstolen, med tillämpning av en i unionens rättsordning ingående allmän rättssäkerhetsprincip, kan se sig föranledd att begränsa berörda personers möjlighet att åberopa en av domstolen tolkad bestämmelse i syfte att ifrågasätta rättsförhållanden som har tillkommit i god tro. För att en sådan begränsning ska kunna komma i fråga ska två väsentliga kriterier vara uppfyllda, nämligen att de berörda har handlat i god tro och att det föreligger en risk för allvarliga störningar.[45]

64. Domstolen har närmare bestämt använt denna lösning endast när vissa klart preciserade omständigheter har varit för handen, särskilt då det har förelegat fara för allvarliga ekonomiska återverkningar, som i synnerhet har berott på det stora antal rättsförhållanden som har tillkommit i god tro på grundval av de bestämmelser som har antagits vara gällande, och det har framgått att enskilda och nationella myndigheter har förmåtts att handla på ett sätt som strider mot unionsbestämmelserna på grund av att det har förelegat en objektiv och betydande osäkerhet beträffande de unionsrättsliga bestämmelsernas tillämpningsområde.[46]

65. De uppgifter som den polska regeringen har åberopat uppfyller enligt min uppfattning inte dessa kriterier. Den polska regeringen har nämligen inte alls kunnat uppskatta omfattningen av de eventuella ekonomiska följdverkningarna. Härvid ska det erinras om att förevarande mål uteslutande rör de kommunala budgetenheter som avses i det nationella målet och möjligheten att avgöra huruvida verksamheten bedrivs självständigt. Under alla omständigheter är de eventuella konsekvenserna av domstolens kommande dom, även när det gäller de statliga budgetenheter och de budgetinrättningar som har nämnts i parternas diskussion, en fråga som faller under nationell rätt.

66. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag att det saknas skäl att begränsa verkningarna i tiden av domstolens dom i förevarande mål.

V – **Förslag till avgörande**

67. Mot bakgrund av ovanstående föreslår jag att domstolen ska besvara tolkningsfrågan från Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) på följande sätt:

Artikel 9.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att en kommunal organisationsenhet kan anses som beskattningsbar person med avseende på mervärdesskatt endast om den bedriver sin ekonomiska verksamhet självständigt i den mening som avses i nämnda artikel. Det ankommer på den nationella domstolen att, mot bakgrund av de kriterier som domstolen har slagit fast, bedöma huruvida de kommunala budgetenheter som är i fråga i det nationella målet bedriver sin ekonomiska verksamhet självständigt.

44 — Som jag påpekade i mitt förslag till avgörande i målet kommissionen/Irland (C-85/11, EU:C:2012:753, punkt 45) på tal om mervärdesskattegrupper, kan det dessutom vara förenat med kassaflödesfördelar på gruppnivå att registrera enheter med inbördes ekonomiska band som en enda beskattningsbar person, eftersom det då inte tas ut någon mervärdesskatt på interna transaktioner mellan dessa enheter.

45 — Dom Schulz och Egbringhoff (C-359/11 och C-400/11, EU:C:2014:2317, punkt 57 och där angiven rättspraxis) och dom Balazs och Casa Judeţeană de Pensii Cluj (C-401/13 och C-432/13, EU:C:2015:26, punkt 50 och där angiven rättspraxis).

46 — Dom Schulz och Egbringhoff (C-359/11 och C-400/11, EU:C:2014:2317, punkt 58 och där angiven rättspraxis) och dom Balazs och Casa Judeţeană de Pensii Cluj (C-401/13 och C-432/13, EU:C:2015:26, punkt 51 och där angiven rättspraxis).