



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
N. JÄÄSKINEN
fremsat den 30. juni 2015¹

Sag C-276/14

**Gmina Wrocław
mod
Minister Finansów**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (Polen))

»Præjudiciel forelæggelse — det fælles merværdiafgiftssystem — direktiv 2006/112/EF — artikel 9 og 13 TEU — artikel 5, stk. 3, og artikel 4, stk. 2, TEU — økonomisk virksomhed, der udøves af en organisatorisk enhed under en kommune i en anden egenskab end offentlig myndighed — organisatorisk enhed under en kommune, hvis økonomiske virksomhed ikke opfylder kriteriet om selvstændighed — mulighed for at anse en sådan enhed for momspligtig som omhandlet i bestemmelserne i direktiv 2006/112«

I – Indledning

1. Den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse, der er indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (den øverste forvaltningsdomstol), rejser spørgsmålet om, hvorvidt en organisatorisk enhed under en kommune, der udøver økonomisk virksomhed, som ikke opfylder kriteriet om selvstændighed som omhandlet i artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112/EF², kan anses for særskilt merværdiafgiftspligtig i forhold til den kommune, som denne enhed udgør en del af, for så vidt angår de økonomiske transaktioner, som denne enhed foretager på kommunens vegne.

2. Den forelæggende ret ønsker navnlig oplyst, om der skal tages hensyn til begrebet selvstændighed som omhandlet i artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112 for at kunne anse offentligretlige organer, såsom de i anmodningen om præjudiciel afgørelse omhandlede budgetbundne enheder under en kommune, for momspligtige under hensyntagen til dette direktivs artikel 13, stk. 1, og artikel 4, stk. 2, TEU og artikel 5, stk. 3, TEU, der vedrører nærhedsprincippet og princippet om institutionel uafhængighed.

3. Sagens kerne består ifølge Republikken Polen i den omstændighed, at polske kommuner varetager deres public service-opgaver gennem uafhængige organisatoriske enheder, der er oprettet til dette formål, herunder budgetbundne enheder under kommunerne³, der hidtil er blevet anset for særskilt momspligtige i forhold til kommunerne. Den foreliggende sag rejser således et spørgsmål om fortolkningen af artikel 9 og 13 i direktiv 2006/112, hvorved det skal afgøres, hvorledes den måde, hvorpå disse organisatoriske enheder udøver deres økonomiske virksomhed, skal vurderes.

1 — Originalsprog: fransk.

2 — Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1).

3 — Den polske ordning foreskriver endvidere andre former for organisatoriske enheder under kommunerne og statslige enheder. Ifølge Wrocław kommune har eksempelvis de kommunale selvstyrende institutioner en højere grad af selvstændighed end de budgetbundne enheder under en kommune.

4. Den forelæggende ret har rejst spørgsmålet om nærhedsprincippet og princippet om institutionel uafhængighed, der er fastsat i artikel 5, stk. 3, TEU og artikel 4, stk. 2, TEU, idet den er af den opfattelse, at den manglende mulighed for at registrere de budgetbundne enheder under en kommune, såsom de i hovedsagen omhandlede enheder, som særskilt momspligtige i forhold til kommunen, kan have konsekvenser for den måde, hvorpå de lokale myndigheder fungerer i Polen. Det skal derfor undersøges, om disse bestemmelser i den primære ret i denne henseende har betydning for fortolkningen af de relevante bestemmelser i direktiv 2006/112.

5. Som flere af de parter, der har afgivet indlæg i den foreliggende sag, har anført, har Domstolens praksis vedrørende kriteriet om selvstændighed omhandlet anvendelsen af dette kriterium på den virksomhed, der udøves af fysiske personer og private erhvervsdrivende, som varetager offentlige funktioner. Den forelæggende ret har derfor anmodet Domstolen om at undersøge, om denne retspraksis finder tilsvarende anvendelse på offentligretlige organer.

II – Retsforskrifter

A – Direktiv 2006/112

6. Direktiv 2006/112 ophævede og erstattede med virkning fra den 1. januar 2007 de eksisterende fællesskabsbestemmelser om moms, herunder bl.a. sjette direktiv⁴.

7. Artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112 bestemmer:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

8. Artikel 10 i direktiv 2006/112 bestemmer:

»Eftersom økonomisk virksomhed kun kan udøves selvstændigt, jf. artikel 9, stk. 1, er lønmodtagere og andre personer ikke omfattet af momsreglerne, i det omfang de er forpligtede over for deres arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt eller ved et andet retligt forhold, som skaber et arbejdstager-arbejdsgiverforhold med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår og arbejdsgiverens ansvar.«

9. Det nævnte direktivs artikel 13, stk. 1, har følgende ordlyd⁵:

»Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.

4 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«). Selv om der er foretaget en række redaktionelle ændringer, er de relevante bestemmelser i direktiv 2006/112 i det væsentlige identiske med de tilsvarende bestemmelser i sjette direktiv. Jf. i denne retning dom Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, præmis 6).

5 — Hvad angår de forskelle, der er mellem flere forskellige sprogversioner af artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112, og analysen af begrebet »andre offentligretlige organer«, jf. mit forslag til afgørelse Sudaçor (C-174/14, EU:C:2015:430, punkt 68-82).

Når de udøver sådanne former for virksomhed eller foretager sådanne transaktioner, skal de dog betragtes som afgiftspligtige personer for så vidt angår disse former for virksomhed eller disse transaktioner, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrenceforvridning af en vis betydning.

Under alle omstændigheder anses offentligretlige organer som afgiftspligtige personer for så vidt angår de i bilag I anførte former for virksomhed, medmindre den udøvede virksomhed er ubetydelig.«

B – *Polsk ret*

10. Artikel 15, stk. 1, i lov af 11. marts 2004 om afgift på varer og tjenesteydelser⁶ gennemfører artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112 i polsk ret og har følgende ordlyd:

»Som afgiftspligtig person anses juridiske personer, organisatoriske enheder uden status som juridisk person og fysiske personer, der selvstændigt udøver økonomisk virksomhed som omhandlet i stk. 2 uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.«

11. Artikel 15, stk. 6, i den nationale momslov bestemmer, at organer under offentlige myndigheder og kontorer, der assisterer disse organer ved udførelse af de i medfør af særlige retsforordninger pålagte opgaver, til hvis gennemførelse de er oprettet, bortset fra virksomhed, der udøves på grundlag af civilretlige aftaler, ikke anses for afgiftspligtige.

III – **Tvisten i hovedsagen, det præjudicielle spørgsmål og retsforhandlingerne for Domstolen**

12. I det polske administrative system varetager kommunerne de opgaver, der er blevet dem pålagt ved lov af 8. marts 1990 om kommunal selvforvaltning⁷, med hjælp fra selvstyrende institutioner og budgetbundne enheder under kommunerne⁸. De sidstnævnte enheder, der ikke udgør selvstændige juridiske personer, bidrager hovedsageligt til at udføre kommunens opgaver og har ikke til formål at udøve økonomisk virksomhed, og udøvelse af økonomisk virksomhed kan højst ske i anledning af en anden virksomhed, hvor der er tale om en hovedvirksomhed. De indtægter og udgifter, som de budgetbundne enheder under kommunerne oppebærer og afholder, herunder de indtægter og udgifter, der er forbundet med deres udøvelse af momspligtig økonomisk virksomhed, indgår i det kommunale budget. Disse enheder omfatter bl.a. skoler og kulturhuse.

13. Tvisten mellem Gmina Wrocław (Wrocław kommune) og Minister Finansów (det polske finansministerium, herefter »finansministeriet«) udspringer af en række spørgsmål om fortolkningen af afgiftslovgivningen, som denne kommune har rejst.

14. Wrocław kommune har spurgt finansministeriet, om en budgetbunden enhed under en kommune særskilt kan registreres som momspligtig i forhold til kommunen for så vidt angår momspligtige transaktioner, eller om kommunen selv skal registreres som momspligtig for så vidt angår de transaktioner, der foretages af den budgetbundne enhed. Efter denne kommunes opfattelse opfylder

6 — Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U, nr. 54, pos. 535, som ændret (herefter »den nationale momslov«).

7 — Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, Dz. U af 2001, nr. 142, pos. 1591, konsolideret udgave. Denne lovs artikel 9, stk. 1, bestemmer, at »en kommune med henblik på at varetage sine opgaver kan oprette organisatoriske enheder og indgå aftaler med andre organer, herunder NGO'er [ikke-statslige organisationer]«.

8 — Oprettelsen af budgetbundne enheder er reguleret ved lov om offentlige finanser (ustawa o finansach publicznych, Dz. U af 2013, pos. 885, med senere ændringer).

disse budgetbundne enheder under en kommune ikke det kriterium om selvstændighed, der er en betingelse for, at de kan anses for momspligtige i henhold til den nationale momslovs artikel 15, stk. 1 og 2, og kan derfor ikke registreres særskilt. I øvrigt indebærer den særskilte registrering af de budgetbundne enheder under en kommune en række praktiske uhensigtsmæssigheder⁹.

15. Finansministeriet har i sine forhåndsbeskeder anført, at budgetbundne enheder under en kommune, der ikke er knyttet til kommunestrukturen, må anses for særskilt momspligtige i forhold til kommunen, såfremt de efter objektive kriterier selvstændigt udøver økonomisk virksomhed og derved foretager momspligtige transaktioner.

16. Wrocław kommune har anlagt sag ved Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (forvaltningsretten i Wrocław) til prøvelse af finansministeriets forhåndsbeskeder. Eftersom denne ret har frifundet finansministeriet, har den nævnte kommune iværksat kassationsappel ved den forelæggende ret.

17. Ved kendelse af 30. januar 2013 har Naczelny Sąd Administracyjny i dens ordinære sammensætning henvist spørgsmålet om, hvorvidt en budgetbunden enhed under en kommune er pligtig at betale afgift af varer og tjenesteydelser, til en udvidet sammensætning af samme ret. I denne udvidede sammensætning fastslog retten ved afgørelse af 24. juni 2013, hvorved denne ret besvarede spørgsmålet fra retten i dens ordinære sammensætning, at de budgetbundne enheder under en kommune, der var genstand for den pågældende sag, ikke var momspligtige, idet disse enheder til trods for den organisatoriske adskillelse fra kommunen ikke udøvede økonomisk virksomhed selvstændigt eller uafhængigt af kommunen.

18. Efter den forelæggende rets opfattelse er det imidlertid ikke klart, i hvilket omfang den betingelse om selvstændighed, der er fastsat i artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112, i henhold til EU-retten skal finde anvendelse på offentligretlige organer. Den forelæggende ret er endvidere i tvivl om, hvorvidt betingelsen om selvstændighed er forenelig med nærhedsprincippet og princippet om institutionel uafhængighed, der er fastsat i artikel 5, stk. 3, TEU og artikel 4, stk. 2, TEU, hvoraf følger, at de lokale myndigheders struktur og fordelingen af deres beføjelser henhører under medlemsstaternes kompetencer.

19. Da Naczelny Sąd Administracyjny i dens ordinære sammensætning er i tvivl om fortolkningen af artikel 9, stk. 1, og artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112, har den ved afgørelse af 10. december 2013 besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Kan en organisatorisk enhed under en kommune (der er en lokal myndighed i Polen) i lyset af artikel 4, stk. 2, [TEU] jf. artikel 5, stk. 3, [TEU] anses for momspligtig, hvis den udøver andre former for virksomhed end dem, der påhviler den i dens egenskab af offentlig myndighed som omhandlet i artikel 13 i [...] direktiv 2006/112 [...], selv om den ikke opfylder betingelsen om selvstændighed (uafhængighed) i henhold til dette direktivs artikel 9, stk. 1?«

20. Der er indgivet skriftlige indlæg af Wrocław kommune, finansministeriet, den polske og den græske regering samt af Europa-Kommissionen, der alle – med undtagelse af den græske regering – deltog i retsmødet den 5. maj 2015.

⁹ — Wrocław kommune har under retsmødet præciseret, hvilken praktisk betydning sagen efter denne kommunens opfattelse har. Såfremt kommunen og dens budgetbundne enheder var registreret som et enkelt momspligtigt organ, ville det efter kommunens opfattelse være nemmere at kontrollere den samlede momsafregning, at føre en ensartet afgiftspolitik inden for kommunen og at fjerne tvivl og usikkerheder vedrørende pålæggelsen af afgifter på transaktioner inden for kommunen. Omvendt ville en opsplitning af en kommune og dens budgetbundne enheder i flere forskellige momspligtige enheder påvirke princippet om momsens neutralitet. Hvis eksempelvis en kommune delegerer en investeringsaktivitet til én budgetbunden enhed, mens en anden budgetbunden enhed udøver den afgiftspligtige økonomiske virksomhed, som en sådan investering giver anledning til, er det ikke åbenbart, at den førstnævnte budgetbundne enhed har ret til momsfradrag til trods for, at de to enheder udgør en del af den samme kommunes organisatoriske struktur.

IV – Analyse

A – Indledende bemærkninger

21. Det spørgsmål, som den forelæggende ret har fremsat, tager udgangspunkt i den antagelse, at de i hovedsagen omhandlede organisatoriske enheder under en kommune, herunder de kommunale budgetbundne enheder, ikke opfylder kriteriet om selvstændighed i artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112. Den forelæggende ret i dens udvidede sammensætning lagde således denne omstændighed til grund i sin besvarelse til den samme ret i dens ordinære sammensætning¹⁰.

22. Det skal indledningsvis bemærkes, at hovedsagen udelukkende omhandler de *budgetbundne* enheder under Wrocław kommune, selv om det præjudicielle spørgsmål mere generelt nævner de kommunale *organisatoriske* enheder, der ikke opfylder kriteriet om selvstændighed. De organisatoriske enheder under en kommune omfatter flere former for enheder, der kan have en forskellig grad af selvstændighed ved udøvelsen af deres virksomhed. I det foreliggende forslag til afgørelse behandles imidlertid kun de i hovedsagen omhandlede budgetbundne enheder under en kommune.

23. Formålet med det præjudicielle spørgsmål er således at få afklaret, om de i hovedsagen omhandlede budgetbundne enheder under en kommune kan anses for momspligtige til trods for, at de ikke selvstændigt udøver deres virksomhed. Finansministeriet har i denne forbindelse hævdet, at kriteriet om selvstændighed ikke kan anvendes på offentligretlige organer, fordi overholdelsen af denne betingelse vil udgøre et uforholdsmæssigt indgreb i medlemsstaternes institutionelle uafhængighed. Artikel 13 i direktiv 2006/112 bør ifølge finansministeriet anses for en særlig bestemmelse i forhold til dette direktivs artikel 9, stk. 1. Det er derfor hverken nødvendigt eller hensigtsmæssigt at undersøge, om offentligretlige organer handler selvstændigt.

24. Den polske regering har foreslået at omformulere det præjudicielle spørgsmål, således at der først foretages en undersøgelse af spørgsmålet om, hvorvidt de i hovedsagen omhandlede budgetbundne enheder under en kommune opfylder det kriterium om selvstændighed, der finder anvendelse på dem. Efter den polske regerings opfattelse opfylder disse enheder dette kriterium. Det er således kun i det tilfælde, at Domstolen måtte finde, at kriteriet om selvstændighed ikke er opfyldt for så vidt angår disse budgetbundne enheder under en kommune, at det subsidiært er nødvendigt at undersøge, om de alligevel skal anses for momspligtige i henhold til artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112.

25. Jeg er for mit vedkommende af den opfattelse, at det for at give den forelæggende ret et nyttigt svar ikke er nødvendigt at omformulere det præjudicielle spørgsmål, men derimod nærmere at undersøge om – og i bekræftende fald på hvilken måde – definitionen af begrebet »afgiftspligtige personer« i artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112, der indeholder kriteriet om, at den økonomiske virksomhed skal udøves selvstændigt, skal anvendes på offentligretlige organer som omhandlet i artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112. Efter min opfattelse findes svaret i den praksis fra Domstolen, som jeg undersøger nedenfor. Jeg vil indlede min analyse med en vurdering af dels sammenhængen mellem artikel 9 og 13 i direktiv 2006/112, dels begrebet »afgiftspligtig person« i artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112.

10 — Jf. punkt 17 i dette forslag til afgørelse.

B – *Forholdet mellem artikel 9 og 13 i direktiv 2006/112 og den brede definition af begrebet »afgiftspligtig person«*

26. Inden for rammerne af den fælles momsordning indgår artikel 9 og 13 i direktiv 2006/112 i dette direktivs afsnit III, der har overskriften »Afgiftspligtige personer«. Afsnit III indeholder regler om den generelle afgiftspligt og om afgiftspligt i særlige tilfælde, såsom momsgrupper, og regler om offentlige myndigheder. I denne forbindelse udgør denne artikel 9 den generelle regel om momspligtige personer, mens artikel 13 er en fritagelsesregel¹¹.

27. Det fremgår af Domstolens praksis, at det for en ensartet anvendelse af direktiv 2006/112 er vigtigt, at begrebet »afgiftspligtig person« undergives en selvstændig og ensartet fortolkning¹².

28. I henhold til den generelle definition af dette begreb i artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112 forstås ved afgiftspligtig person »enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed«¹³. Dette meget brede udtryk omfatter alle såvel offentlige som private fysiske og juridiske personer.

29. Det bemærkes endvidere, at denne brede definition af begrebet »afgiftspligtige personer« også kan anvendes på enheder, der ikke har status som juridisk person¹⁴. Den omstændighed, at de i hovedsagen omhandlede budgetbundne enheder under en kommune ikke har status som juridisk person, er derfor uden relevans for så vidt angår muligheden for at registrere disse enheder som separate afgiftspligtige personer i kommunen.

30. Det følger tværtimod af Domstolens praksis, at anvendelsen af artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112 forudsætter, at det først fastslås, at den pågældende virksomhed er af økonomisk karakter¹⁵. Såfremt det godtgøres, at der udøves økonomisk virksomhed som omhandlet i artikel 9, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112, skal det derefter undersøges, om undtagelsen vedrørende offentligretlige organer i dette direktivs artikel 13, stk. 1, første afsnit, finder anvendelse¹⁶.

31. Domstolen fastslog i dommen i sagen Kommissionen mod Spanien¹⁷, at det som led i bedømmelsen af et traktatbrudssøgsmål for det første skal undersøges, om den omhandlede virksomhed udgør økonomisk virksomhed, *for det andet*, om den nævnte virksomhed udøves *selvstændigt*, og for det tredje, om reglen om momsfritagelse¹⁸ vedrørende økonomisk virksomhed, der udøves af et offentligretligt organ i egenskab af offentlig myndighed, kan finde anvendelse¹⁹.

11 — Jf. hvad angår sjette direktivs artikel 4, stk. 5, der nu svarer til den nævnte artikel 13 i direktiv 2006/112, dom Kommissionen mod Nederlandene (235/85, EU:C:1987:161, præmis 18).

12 — Domme Kommissionen mod Sverige (C-480/10, EU:C:2013:263, præmis 34) og Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, præmis 23).

13 — Min fremhævelse.

14 — Jf. dom Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, præmis 8) og generaladvokat Légers forslag til afgørelse FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, punkt 36). Udtrykket »any person«, der anvendes i den engelske version af artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112, skal derfor forstås som »any one« i lighed med en række andre sprogversioner af denne artikel (jf. i denne henseende B. Terra og J.Kajus, *A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT*, IBFD 2015, bind 1, s. 469).

15 — Jf. i denne retning domme T-Mobile Austria m.fl. (C-284/04, EU:C:2007:381, præmis 48), Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, præmis 15), Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, præmis 28-30) og Kommissionen mod Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, præmis 34 og 39). Denne undersøgelsesrækkefølge er ligeledes anvendt i domme Kommissionen mod Frankrig (C-276/97, EU:C:2000:424), Kommissionen mod Irland (C-358/97, EU:C:2000:425) og Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (C-359/97, EU:C:2000:426). I disse domme var spørgsmålet om, hvorvidt den økonomiske virksomhed var blevet udøvet selvstændigt, imidlertid ikke rejst.

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

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

18 — Den relevante artikel i den nævnte sag var sjette direktivs artikel 4, stk. 5, der nu svarer til artikel 13 i direktiv 2006/112.

19 — Denne undersøgelsesrækkefølge er endvidere allerede blevet anvendt i domme Kommissionen mod Nederlandene (235/85, EU:C:1987:161) og Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332). Jf. i denne retning ligeledes kendelse Mihal (C-456/07, EU:C:2008:293, præmis 21 og 22).

32. Domstolen har allerede udtrykkeligt fastslået, at vurderingen af, om en økonomisk virksomhed udøves selvstændigt, skal foretages før den vurdering, der foretages i henhold til artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112.

33. Den forelæggende ret ønsker imidlertid oplyst, om denne retspraksis er relevant i forhold til offentligretlige organer, idet Domstolen hidtil kun har undersøgt kriteriet om, at virksomheden skal udøves selvstændigt, i forhold til fysiske personer, der varetager offentlige funktioner²⁰. Ifølge den forelæggende ret skal der ikke nødvendigvis foretages en vurdering af, om virksomheden udøves selvstændigt, når der er tale om offentligretlige juridiske personer. Jeg deler ikke den forelæggende rets synspunkt.

34. Det følger af opbygningen af den fælles momsordning, af ordlyden af artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112, der ikke indeholder nogen begrænsninger²¹, og af den nævnte retspraksis, at den fuldstændige definition af afgiftspligtige personer i denne artikel 9 skal anvendes på en ensartet og konsekvent måde på enhver²².

35. Hvad angår opbygningen af den fælles momsordning bemærkes, at momsen i henhold til artikel 9 og 13 i direktiv 2006/112 gives et meget vidt anvendelsesområde. EU-lovgiver har nemlig ikke ønsket at begrænse anvendelsesområdet for offentligretlige organers afgiftsfritagelse for at kunne overholde denne generelle regel²³.

36. Såfremt en fysisk eller juridisk person ikke opfylder kriterierne i artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112 for at kunne anses for afgiftspligtig, herunder navnlig betingelsen om, at den økonomiske virksomhed skal udøves »selvstændigt«, er det dermed ikke nødvendigt at undersøge, om denne person kan opnå momsfrigivelse i henhold til artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112.

37. Følgelig kan det ikke fastslås, som hævdet af finansministeriet, at det ikke tjener noget formål at undersøge spørgsmålet om, hvorvidt offentligretlige organer selvstændigt udøver økonomisk virksomhed som omhandlet i artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112 med den begrundelse, at staten har ret til at tillægge sine enheder status af offentligretlige organer. Efter min opfattelse har en enheds status som offentligretligt organ ingen betydning i denne forbindelse, såfremt det pågældende organ under alle omstændigheder ikke selvstændigt udøver økonomisk virksomhed.

38. De parter, der har indgivet skriftlige indlæg, har imidlertid udtrykt tvivl med hensyn til spørgsmålet om, hvorvidt kriteriet om, at virksomheden skal udøves selvstændigt, finder anvendelse på offentligretlige organer *på samme måde* som på private erhvervsdrivende. Der skal derfor nedenfor foretages en undersøgelse af Domstolens praksis vedrørende dette kriterium samt dets anvendelse på offentligretlige organer.

20 — Disse tilfælde omfatter notarer, fogeder, afgiftsopkrævere og de spanske »registradores-liquidadores«. Jf. i denne henseende punkt 41 og 42 i dette forslag til afgørelse.

21 — Jf. i denne henseende punkt 28 i dette forslag til afgørelse. Det fremgår af retspraksis vedrørende sjette direktivs artikel 4, at henset til formålet med dette direktiv, som bl.a. er, at den fælles momsordning baseres på en ensartet definition af begrebet »afgiftspligtige personer«, skal spørgsmålet om, hvorvidt en person er afgiftspligtig, udelukkende bedømmes på grundlag af kriterierne i det nævnte direktivs artikel 4 (jf. i denne retning domme van Tiem, C-186/89, EU:C:1990:429, præmis 25, BBL, C-8/03, EU:C:2004:650, præmis 37, og HE, C-25/03, EU:C:2005:241, præmis 41). Sjette direktivs artikel 4 omfattede de artikler, der nu svarer til bl.a. artikel 9 og 13 i direktiv 2006/112.

22 — Kvalifikationen som afgiftspligtig person afhænger ikke af, om den økonomiske virksomhed udøves af en privatretlig eller offentligretlig person (B. Terra og J. Kajus, op.cit., s. 431).

23 — Domme Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, præmis 25-28 og 38), Kommissionen mod Irland (C-554/07, EU:C:2009:464, præmis 39-41) og Kommissionen mod Nederlandene (C-79/09, EU:C:2010:171, præmis 76 og 77).

C – Domstolens praksis vedrørende kriteriet om selvstændig udøvelse af økonomisk virksomhed som omhandlet i artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112 og anvendelsen af denne praksis på økonomisk virksomhed, der udøves af offentligretlige organer

39. Betingelsen i artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112 om, at den økonomiske virksomhed skal udøves selvstændigt, er defineret negativt i dette direktivs artikel 10. Det følger af artikel 10, at en sådan virksomhed ikke udøves selvstændigt og derfor ikke giver anledning til opkrævning af moms, når der mellem en person og dennes arbejdsgiver består et arbejdstager-arbejdsgiverforhold, der kan sammenlignes med det forhold, der skabes ved en ansættelseskontrakt. I denne bestemmelse nævnes tre kriterier vedrørende arbejdstager-arbejdsgiverforholdet, der angår en situation med et afhængighedsforhold med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår samt arbejdsgiverens ansvar²⁴.

40. Domstolen har under anvendelse af disse kriterier fastlagt de elementer, der skal tages hensyn til ved vurderingen af, om en økonomisk virksomhed udøves selvstændigt som omhandlet i artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112. De kriterier, der skal tages hensyn til, og som bl.a. er opregnet i van der Steen-dommen²⁵, består således i, om en person udøver en sådan virksomhed i eget navn, for egen regning eller på eget ansvar, og om den pågældende selv bærer den økonomiske risiko, der er forbundet med dennes virksomhed²⁶.

41. Med henblik på at fastslå, om virksomheden blev udøvet selvstændigt, tog Domstolen hensyn til, at der ikke forelå noget form for hierarkisk arbejdstager-arbejdsgiverforhold mellem de offentlige myndigheder og de erhvervsdrivende, der ikke var integreret i den offentlige administration, og den omstændighed, at de frit tilrettelagde det daglige arbejde og selv oppebar de gebyrer, som udgjorde deres indtægt²⁷.

42. Ifølge Domstolen udgør den omstændighed, at de erhvervsdrivende inden for lovgivningens rammer selv sørger for og råder over det personale og materiel, der kræves til virksomhedens udøvelse, samt den omstændighed, at de bærer det ansvar, som følger af de kontraktforhold, som de har indgået i forbindelse med udøvelsen af deres virksomhed, samt ansvaret for skade, som påføres tredjemand, når de ikke handler som myndighedspersoner, indicier på, at den økonomiske virksomhed udøves selvstændigt²⁸.

43. Betingelsen om den økonomiske risiko blev behandlet i FCE Bank-dommen²⁹, hvori det blev fastslået, at en bankfilial ikke kunne anses for en selvstændig bank, fordi den ikke rådede over en indskudskapital og dermed ikke selv bar den økonomiske risiko, der var forbundet med dens virksomhed. Følgelig kunne bankfilialen ikke anses for momspligtig³⁰.

44. Jeg bemærker, at begrebet afgiftspligtig person skal anvendes på en ensartet og konsekvent måde³¹. Betingelsen om selvstændighed er i sidste ende udelukkende et spørgsmål om *den måde, hvorpå den økonomiske virksomhed udøves*. Den ovenfor nævnte retspraksis, som fastlægger de kriterier, der skal anvendes ved vurderingen af, om en økonomisk virksomhed udøves selvstændigt, omhandler ganske

24 — Generaladvokat Légers forslag til afgørelse 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, præmis 21-25). Om de samme kriterier, jf. ligeledes dom Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, præmis 18).

27 — Dom Kommissionen mod Nederlandene (235/85, EU:C:1987:161, præmis 14) og generaladvokat Légers forslag til afgørelse FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, punkt 40). Domstolen anlagde den samme fortolkning for så vidt angår slovakiske fogeder i kendelse Mihál (C-456/07, EU:C:2007:673, præmis 21).

28 — Dom Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332, præmis 11-15). Jf. i denne retning ligeledes dom Kommissionen mod Spanien (C-154/08, EU:C:2009:695, præmis 103-106) for så vidt angår de spanske »registradores-liquidadores«.

29 — C-210/04, EU:C:2006:196.

30 — Dom FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, præmis 35-37). Generaladvokat Léger konstaterede endvidere i sit forslag til afgørelse i samme sag, at filialen ikke udøvede sin virksomhed for egen regning (generaladvokat Légers forslag til afgørelse FCE Bank, C-210/04, EU:C:2005:582, punkt 46).

31 — Jf. punkt 34 i dette forslag til afgørelse.

vist udelukkende fysiske personer og privatretlige juridiske personer. Efter min opfattelse er der imidlertid intet, der tyder på, at de samme vurderingskriterier ikke også kan anvendes på den økonomiske virksomhed, der udøves af de offentligretlige organer, der er nævnt i artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112. Selv om disse kriterier kan anvendes på bl.a. private enheder, hvis interne strukturer og handelspraksis ofte er langt mere forskellig og kompleks end det er tilfældet for offentligretlige organer, er det nemlig min opfattelse, at disse kriterier bør finde tilsvarende anvendelse på offentligretlige organer. Offentligretlige organers særlige karakteristika skyldes snarere, at de udøver virksomhed i egenskab af offentlig myndighed, hvilket der tages særskilt hensyn til i fritagelsesreglen i artikel 13 i direktiv 2006/112.

45. Den polske regering har hævdet, at kriteriet om økonomisk risiko ikke kan anvendes på offentligretlige organer, fordi en kommune og dens budgetbundne enheder ikke kan gøres til genstand for en insolvensprocedure. Ifølge denne regering er offentligretlige organer således ikke udsat for en økonomisk risiko, der kan sidestilles med den økonomiske risiko, som private organer, der udøver økonomisk virksomhed, er udsat for³². Efter denne regerings opfattelse vil en anvendelse af kriteriet om selvstændighed på offentligretlige organer på samme måde, som dette kriterium anvendes på private enheder, medføre, at hverken de budgetbundne enheder eller kommunerne selv ville opfylde betingelserne for at blive anset for »afgiftspligtige personer« i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112.

46. Efter min opfattelse skal der anlægges en meget bredere forståelse af økonomisk risiko end den forståelse, som den polske regering har anlagt. Den økonomiske risiko kan nemlig realiseres på mange forskellige måder, men efter min opfattelse bør den person, der bærer risikoen, råde over en form for formue, som vedkommende risikerer at miste. Den økonomiske risiko for et kreditinstitut kan f.eks. være den omstændighed, at en kunde ikke kan tilbagebetale et lån³³. Konstateringen af, at en erhvervsdrivende bærer den økonomiske risiko for sin virksomhed, kan endvidere følge af den omstændighed, at den indtjening, som opnås ved denne virksomhed, ikke alene er afhængig af de beløb, der er direkte forbundet med denne virksomhed, men også de omkostninger, der er forbundet med bl.a. anvendelsen af det for virksomheden nødvendige personale og materiel³⁴.

47. Dertil kommer, at direktiv 2006/112 er bygget på den tanke, at de offentligretlige organer, der er nævnt i direktivets artikel 13, stk. 1, såsom stater og kommuner, kan anses for momspligtige for så vidt angår virksomhed, som de udøver i en anden egenskab end offentlig myndighed. De kan anses for momspligtige for så vidt angår virksomhed, som de udøver som offentlig myndighed, »såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrenceforvridning af en vis betydning«³⁵. Den omstændighed, at en enhed kan gøres til genstand for en insolvensprocedure, er således ikke et afgørende kriterium for vurderingen af, om enheden kan anses for momspligtig i henhold til artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112.

32 — Hvad angår statsstøtte bemærkes, at en implicit og ubegrænset garanti fra staten til en virksomhed, der ikke kan gøres til genstand for rekonstruktions- og retslige likvidationsprocedurer, kan anses for ulovlig statsstøtte (jf. i denne retning dom Frankrig mod Kommissionen, C-559/12 P, EU:C:2014:217, præmis 97 og 98). Denne konstatering er imidlertid ikke relevant for fortolkningen af direktiv 2006/112, idet formålene med momslovgivningen adskiller sig fra de formål, der forfølges inden for andre EU-retlige områder, såsom statsstøtte eller offentlige kontrakter. Jf. i denne retning min analyse vedrørende fortolkningen af artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112 i mit forslag til afgørelse Sudaçor (C-174/14, EU:C:2015:430, punkt 61-65).

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

34 — I dommen i sagen Ayuntamiento de Sevilla bar afgiftsopkræverne den økonomiske risiko ved deres virksomhed, for så vidt som den indtjening, de fik derved, ikke alene var afhængig af de opkrævede afgiftsbeløb, men også af de omkostninger, som var forbundet med anvendelsen af det for deres virksomhed nødvendige personale og materiel (dom Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, EU:C:1991:332, præmis 13). I dommen i sagen Kommissionen mod Spanien fastslog Domstolen, at de i denne sag omhandlede »registradores-liquidadores« selv bar den økonomiske risiko ved deres virksomhed, for så vidt som den indtjening, de fik derved, var afhængig af opkrævede afgiftsbeløb, de omkostninger, som var forbundet med anvendelsen af det for deres virksomhed nødvendige personale og materiel, den effektivitet, som registradores-liquidadores udviste, og endog i visse tilfælde procentdelen af de straffe og bøder, der var blevet pålagt og opkrævet i forbindelse med den virksomhed, som den pågældende »registrador-liquidador« udøvede (dom Kommissionen mod Spanien, C-154/08, EU:C:2009:695, præmis 107).

35 — I henhold til artikel 13, stk. 2, andet afsnit, i direktiv 2006/112.

48. Efter min opfattelse afhænger en enheds økonomiske virksomheds selvstændige karakter ud fra et risikosynspunkt ikke så meget af spørgsmålet, om denne enhed bærer den økonomiske risiko ved dens virksomhed, som af spørgsmålet om, hvorvidt det reelt er en anden enhed, der med sin formue bærer den risiko, der er forbundet med den økonomiske virksomhed, som den førstnævnte enhed udøver på vegne af den anden enhed³⁶.

49. Sammenfattende må det konstateres, at den omstændighed, at en enhed bærer den økonomiske risiko, er et af de elementer, der skal tages hensyn til ved vurderingen af den måde, hvorpå denne enhed udøver sin økonomiske virksomhed. De andre elementer, der kan tages hensyn til, og som er nævnt i retspraksis, er bl.a., om en enhed udøver virksomhed i eget navn og for egen regning, om enheden råder over sin egen formue, om enheden frit kan tilrettelægge det daglige arbejde og anvende det for dens virksomhed nødvendige personale og materiel, og om enheden selv bærer det kontraktlige ansvar og ansvaret for skader, som forvoldes tredjemand. Vurderingen af, om en økonomisk virksomhed har selvstændig karakter som omhandlet i artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112, skal foretages fra sag til sag under hensyntagen til samtlige omstændigheder i det konkrete tilfælde.

D – Nærhedsprincippet og princippet om institutionel uafhængighed i artikel 5, stk. 3, og artikel 4, stk. 2, TEU

50. Endelig skal det bemærkes, at den selvstændighed, der er nævnt i artikel 9 i direktiv 2006/112, vurderes i forhold til *udøvelsen af økonomisk virksomhed*. Spørgsmålet er ikke, om et offentligretligt organ er selvstændigt eller uafhængigt inden for en medlemsstats lokale myndighedsstruktur, eller hvilken status et sådant organ har i henhold til den nationale forvaltningsret. Følgelig påvirkes medlemsstaternes institutionelle uafhængighed som omhandlet i artikel 4, stk. 2, TEU på ingen måde af de ovenfor nævnte konstateringer.

51. Den græske regering har anført, at den forvirring, der er opstået i denne forbindelse i den foreliggende sag, skyldes de sproglige uoverensstemmelser mellem de forskellige versioner af artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112, som den forelæggende ret har henvist til. Ifølge den forelæggende ret anvendes udtrykket »uafhængigt« (på engelsk »independently«) i den engelske og den franske sprogversion, mens udtrykket »selvstændigt« (på polsk »samodzielnie«³⁷) anvendes i den polske sprogversion. Jeg bemærker, at udtrykket »selvstændigt« også anvendes på flere andre sprog³⁸.

52. Hvad angår sproglige uoverensstemmelser fremgår det af fast retspraksis, at den formulering, der er anvendt i en af sprogversionerne af en EU-retlig bestemmelse, ikke kan tjene som eneste grundlag for bestemmelsens fortolkning eller tillægges større betydning end de øvrige sprogversioner. EU-bestemmelserne skal nemlig fortolkes og anvendes ensartet i lyset af de versioner, der er udfærdiget på alle Den Europæiske Unions sprog. I tilfælde af uoverensstemmelse mellem de forskellige sprogversioner af en EU-bestemmelse skal den pågældende bestemmelse fortolkes på baggrund af den almindelige opbygning af og formålet med den ordning, som den er led i³⁹.

53. Det følger heraf, at den formulering, der er anvendt i den polske sprogversion, ikke kan anvendes alene ved fortolkningen af artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112. Jeg har allerede i punkt 40 til 43 i dette forslag til afgørelse nævnt den fortolkning, der i retspraksis er anlagt af artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112. Det forekommer mig under alle omstændigheder vanskeligt at se, hvilken forskel der måtte

36 — Eksempelvis kan en grundskole, hvis svømmebassin anvendes af offentligheden om aftenen og i weekenden, ganske vist blive udsat for de negative økonomiske konsekvenser, der følger af denne økonomiske virksomhed, såsom en ubalance mellem udgifter og indtægter, men det er i sidste ende kommunen, der bærer denne økonomiske risiko, idet den skal finansiere de eventuelle tab, som denne virksomhed genererer.

37 — Dette polske udtryk kan også oversættes med »udelukkende«.

38 — Dette gælder bl.a. sprogversionerne på dansk, tysk, spansk, italiensk, maltesisk, nederlandsk, portugisisk, rumænsk, finsk og svensk.

39 — Jf. bl.a. dom Ivansson m.fl. (C-307/13, EU:C:2014:2058, præmis 40).

bestå mellem en virksomhed, der udøves »selvstændigt«, og en virksomhed, der udøves »uafhængigt«, når der henses til Domstolens praksis vedrørende dette kriterium. Jeg gør i øvrigt opmærksom på, at tvisten ikke vedrører spørgsmålet om, hvorvidt den berørte enhed har handlet selvstændigt eller uafhængigt, men spørgsmålet om den måde, hvorpå denne enhed udøver sin virksomhed.

54. Endvidere er de kriterier vedrørende momspligt, der følger af artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112, objektive kriterier, der skal overholdes. En medlemsstat kan nemlig ikke ændre anvendelsesområdet for direktiv 2006/112 ved at indføre nationale bestemmelser om kommunernes styrelse.

55. Medlemsstaterne kan, som Kommissionen også har konstateret, frit bestemme, hvorledes deres offentligretlige organer og deres virksomhed skal struktureres, herunder ved at optimere deres interne struktur i forhold til momsreglerne. De valg, som en medlemsstat foretager vedrørende indretningen af dens offentligretlige organers organisatoriske struktur, kan have forskellige konsekvenser i momsmæssig sammenhæng, uden at dette indebærer en begrænsning af den frihed, som medlemsstaterne har, når de skal træffe sådanne valg. Selv om medlemsstaterne har frihed til at vælge, som det fremgår af artikel 4, stk. 2, TEU, er konsekvenserne af visse valg derimod fastsat på forhånd i EU-retten⁴⁰.

56. Det bemærkes endvidere, som Republikken Polen selv har anført, at offentligretlige organer i princippet ikke har til opgave at udøve økonomisk virksomhed i en anden egenskab end offentlig myndighed. Den eventuelle økonomiske virksomhed, som offentligretlige organer udøver, er sekundær og ofte forbundet med varetagelsen af public service-opgaver. Hvorvidt offentligretlige organer skal være undergivet momspligt for så vidt angår den økonomiske virksomhed, som de udøver i en anden egenskab end offentlig myndighed, er kun et enkelt element, som medlemsstaterne kan tage hensyn til, når de fastlægger den organisatoriske struktur for deres administration.

57. Hvad angår nærhedsprincippet fremgår det klart af ordlyden af 65. betragtning til direktiv 2006/112⁴¹, at EU-lovgiver har taget hensyn til dette princip ved udarbejdelsen af dette direktiv.

58. Jeg erindrer om, at Naczelny Sąd Administracyjny i dens udvidede sammensætning i hovedsagen allerede synes at have foretaget en vurdering af, om den virksomhed, der udøves af de budgetbundne enheder under kommunen, der er omhandlet i anmodningen om præjudiciel afgørelse, har selvstændig karakter. Henset til arten af den analyse, der skal foretages, og nødvendigheden af at have kendskab til de karakteristika, der kendetegner det lokale polske administrative system, er det nemlig den nationale ret, der bedst er i stand til i lyset af de kriterier, som Domstolen har fastlagt⁴², at vurdere, om budgetbundne enheder under en kommune, såsom de i hovedsagen omhandlede, udøver deres virksomhed selvstændigt. Da Domstolen ikke råder over alle de oplysninger vedrørende de lokale myndigheder i Polen, der er nødvendige for at foretage en sådan vurdering, tilkommer det den forelæggende ret at gøre dette.

40 — Jf. i denne retning ligeledes dom Kommissionen mod Spanien (C-154/08, EU:C:2009:695, præmis 120-123). Det følger af denne dom, at EU-retten ikke indeholder hindringer for, at en medlemsstat eller en region i en medlemsstat i overensstemmelse med den lovgivning, der gælder for dem, kan beslutte at anvende enheder, såsom de »registradores-liquidadores«, der var genstand for den nævnte sag, med henblik på at inddrive og betale de skatter, der uomtvisteligt henhører under medlemsstaternes kompetence. Det følger imidlertid ikke heraf, at en medlemsstat frit kan undlade at undergive de tjenesteydelser, der leveres af de nævnte »registradores«, momspligt, såfremt det måtte vise sig, at disse tjenester leveres i form af selvstændig økonomisk virksomhed.

41 — Det anføres i den nævnte 65. betragtning, at »[m]ålene for dette direktiv kan af ovennævnte årsager ikke i tilstrækkelig grad opfyldes af medlemsstaterne og kan derfor bedre gennemføres på fællesskabsplan; Fællesskabet kan derfor træffe foranstaltninger i overensstemmelse med subsidiaritetsprincippet, jf. traktatens artikel 5. I overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, jf. nævnte artikel, går dette direktiv ikke ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål«.

42 — Jeg er i denne forbindelse enig i den polske regerings konstatering af, at den forelæggende ret har begået en fejl, såfremt den måtte have fastslået, hvilket den nævnte regering har bekræftet, at spørgsmålet om, hvorvidt den økonomiske virksomhed er udøvet selvstændigt, udelukkende skal afgøres på grundlag af polsk ret.

E – Påstanden om tidsmæssig begrænsning af dommens virkninger

59. Den polske regering har påberåbt sig, at der består en risiko for alvorlige økonomiske følger, og har nedlagt påstand om, at der foretages en tidsmæssig begrænsning af virkningerne af Domstolens dom, såfremt Domstolen måtte finde, at de budgetbundne enheder ikke kan anses for særskilt momspligtige. Ifølge denne regering ville en sådan holdning nemlig væsentligt påvirke den måde, hvorpå de eksisterende lokale myndigheder fungerer i Polen, hvilket vil medføre negative følger for hele den offentlige finanssektor i Polen. Republikken Polen har endvidere med føje anset og anser fortsat budgetbundne enheder for momspligtige.

60. Det bemærkes, at den polske regering under retsmødet medgav, at en sådan løsning først og fremmest vil have betydning for den måde, hvorpå de lokale myndigheder vil fungere fremover. Dommen får udelukkende tilbagevirkende kraft som følge af, at det er nødvendigt at foretage en ny beregning af de afgifter, der er opkrævet over de sidste fem år⁴³.

61. Jeg henviser i denne forbindelse til, at moms er en forbrugsafgift, der pålægges en udgift eller det endelige forbrug af varer eller tjenesteydelser, som finder sted hos fysiske eller juridiske personer. Momsen burde i teorien føre til en ensartet afgiftspålæggelse, for så vidt som den afgiftsbyrde, der belaster en vare eller en tjenesteydelse, bør svare nøjagtig til den moms, der beregnes af den salgspris, som forbrugeren betaler, uanset hvor mange transaktioner der er foretaget i forbindelse med den proces, der går forud for tidspunktet for afgiftspålæggelsen. Den moms, der pålægges de tjenesteydelser, som budgetbundne enheder under en kommune leverer til offentligheden, bør derfor ikke afhænge af reglerne for registrering af kommunen som momspligtig, dvs. afhænge af, om kommunen er registreret sammen med sine budgetbundne enheder som en enkelt momspligtig person, eller om de budgetbundne enheder derimod er registreret særskilt.

62. Som Wrocław kommune har anført under retsmødet, indeholder momsordningen på EU-rettens nuværende udviklingstrin mange elementer, der mindsker den fuldstændige afgiftsneutralitet, såsom medlemsstaternes mulighed for at fritage den økonomiske virksomhed, som udøves af små virksomheder, for moms⁴⁴. Besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål savner således ikke praktisk relevans.

63. Domstolen vil imidlertid kun undtagelsesvis i henhold til et almindeligt retssikkerhedsprincip, der er sikret i Unionens retsorden, finde anledning til at begrænse borgernes mulighed for at påberåbe sig den således fortolkede bestemmelse med henblik på anfægtelse af tidligere i god tro stiftede retsforhold. For at der kan træffes bestemmelse om en sådan begrænsning, skal to hovedbetingelser være opfyldt, nemlig at de berørte parter skal være i god tro, og at der skal være fare for alvorlige forstyrrelser⁴⁵.

43 — Wrocław kommune har i denne forbindelse under retsmødet bekræftet, at flere kommuner i Polen allerede i en årrække har beskyttet deres interesser ved at anmode om forhåndsbeskeder, dvs. en endelig afgiftsmæssig fortolkning fra finansministeriet. Disse kommuner kan således vælge enten at ændre deres afgiftsangivelser med tilbagevirkende kraft eller at sikre den beskyttelse, der kan opnås ved forhåndsbeskeder. Wrocław kommune har endvidere bekræftet, at den rent organisatorisk er i stand til at udfærdige en centraliseret momsangivelse.

44 — Som jeg har anført i mit forslag til afgørelse Kommissionen mod Irland (C-85/11, EU:C:2012:753, punkt 45) vedrørende momsgrupper, kan den omstændighed, at enheder, der er økonomisk forbundne, registreres som en enkelt momspligtig enhed, desuden samlet set medføre cash flow-fordele som følge af, at de transaktioner, der foretages mellem disse enheder, ikke pålægges moms.

45 — Domme Schulz og Egbringhoff (C-359/11 og C-400/11, EU:C:2014:2317, præmis 57 og den deri nævnte retspraksis) og Balazs og Casa Județeană de Pensii Cluj (C-401/13 og C-432/13, EU:C:2015:26, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis).

64. Domstolen har nærmere bestemt kun truffet en sådan bestemmelse under ganske bestemte omstændigheder, hvor der ellers var risiko for alvorlige økonomiske følger, navnlig fordi der var stiftet mange retsforhold i god tro i henhold til de pågældende retsfor skrifter, som blev anset for at være lovligt i kraft, og fordi det fremgik, at borgerne og de nationale myndigheder var blevet tilskyndet til at følge en adfærd, som ikke var i overensstemmelse med EU-retten, på grund af en objektiv og betydelig usikkerhed vedrørende de EU-retlige bestemmelsers rækkevidde⁴⁶.

65. Efter min opfattelse opfylder de af den polske regering anførte elementer ikke de nævnte kriterier. Den polske regering har nemlig på ingen måde kunnet vurdere omfanget af de eventuelle økonomiske følger. Det bemærkes, at den foreliggende sag alene omhandler de budgetbundne enheder under en kommune, som er nævnt i hovedsagen, og spørgsmålet om, hvorvidt det er muligt at afgøre, om deres virksomhed udøves selvstændigt. Under alle omstændigheder henhører spørgsmålet om de eventuelle følger af den dom, som Domstolen vil træffe, for så vidt angår såvel de statslige budgetbundne enheder som de budgetinstitutioner, der er nævnt i parternes drøftelser, under national ret.

66. På baggrund af ovenstående betragtninger finder jeg ikke grundlag for at foretage en tidsmæssig begrænsning af virkningerne af Domstolens dom i den foreliggende sag.

V – Forslag til afgørelse

67. Henset til de ovenstående betragtninger foreslår jeg, at Domstolen besvarer det af Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) forelagte spørgsmål således:

»Artikel 9, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at en organisatorisk enhed under en kommune kun kan anses for momspligtig, såfremt den selvstændigt udøver økonomisk virksomhed i denne artikels forstand. Det tilkommer den forelæggende ret under hensyntagen til de af Domstolen fastlagte kriterier at vurdere, om de i hovedsagen omhandlede budgetbundne enheder under en kommune udøver deres økonomiske virksomhed selvstændigt.«

46 — Domme Schulz og Egbringhoff (C-359/11 og C-400/11, EU:C:2014:2317, præmis 58 og den deri nævnte retspraksis) og Balazs og Casa Județeană de Pensii Cluj (C-401/13 og C-432/13, EU:C:2015:26, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis).