



## Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL  
NILO JÄÄSKINEN  
 prezentate la 30 iunie 2015<sup>1</sup>

**Cauza C-276/14**

**Gmina Wrocław  
împotriva  
Minister Finansów**

[cerere de decizie preliminară formulată de Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia)]

„Trimitere preliminară — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Directiva 2006/112/CE — Articolele 9 și 13 — Articolul 5 alineatul (3) TUE și articolul 4 alineatul (2) TUE — Activități economice în care o unitate organizațională a unei municipalități se angajează într-o altă calitate decât cea de autoritate publică — Unitate organizațională a unei municipalități ale cărei activități economice nu îndeplinesc criteriul independenței — Posibilitatea de a considera o astfel de instituție drept persoană impozabilă în scopuri de taxă pe valoarea adăugată în sensul dispozițiilor Directivei 2006/112”

### I – Introducere

1. Prezenta cerere de decizie preliminară formulată de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Supremă Administrativă poloneză) ridică problema dacă o unitate organizațională a unei municipalități, ale cărei activități economice nu îndeplinesc criteriul independenței în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE<sup>2</sup>, poate fi considerată ca fiind supusă taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA-ul”), separat de municipalitatea de care aparține, în ceea ce privește operațiunile economice realizate de această instituție pe seama municipalității.

2. În special, instanța de trimitere solicită Curții să se pronunțe cu privire la aspectul dacă această noțiune de independență în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie să fie luată în considerare pentru a putea califica drept persoane impozabile în scopuri de TVA organismele de drept public, precum instituțiile bugetare ale unei municipalități vizate de cererea de decizie preliminară, având în vedere dispozițiile articolului 13 alineatul (1) din directiva menționată, precum și dispozițiile articolului 4 alineatul (2) TUE și ale articolului 5 alineatul (3) TUE, care privesc principiile subsidiarității și autonomiei instituționale.

<sup>1</sup> — Limba originală: franceza.

<sup>2</sup> — Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

3. Din punctul de vedere al Republicii Polone, miza cauzei este legată de faptul că, în Polonia, municipalitățile își desfășoară misiunile de serviciu public în mod autonom, prin intermediul unor unități organizaționale înființate în acest scop, printre altele, instituțiile bugetare ale unei municipalități<sup>3</sup>, care au fost considerate, până în prezent, drept persoane impozabile în scopuri de TVA diferite de municipalitate. Prin urmare, prezenta cauză ridică o problemă de interpretare a articolelor 9 și 13 din Directiva 2006/112, care presupune să se stabilească cum trebuie evaluat modul în care își desfășoară activitățile economice aceste unități organizaționale, mai exact instituțiile bugetare ale unei municipalități.

4. Problema privind principiul subsidiarității și cel al autonomiei instituționale stabilite la articolul 5 alineatul (3) TUE și, respectiv, la articolul 4 alineatul (2) TUE a fost ridicată de instanța de trimitere deoarece aceasta consideră că imposibilitatea de a înregistra instituțiile bugetare ale unei municipalități, precum cele vizate în cauza principală, ca persoane impozabile în scopuri de TVA separat de municipalitate ar putea avea consecințe asupra modelului de funcționare a colectivităților teritoriale din Polonia. Prin urmare, trebuie să se examineze dacă aceste dispoziții ale dreptului primar au, în această privință, un impact asupra interpretării dispozițiilor relevante din Directiva 2006/112.

5. Astfel cum au subliniat părțile care au prezentat observații în prezenta cauză, jurisprudența Curții referitoare la acest criteriu al independenței a vizat aplicarea criteriului respectiv în cazul activităților desfășurate de persoanele fizice care îndeplinesc anumite atribuții oficiale și în cazul activităților desfășurate de instituții private. În consecință, instanța de trimitere a solicitat Curții să analizeze dacă această jurisprudență ar trebui aplicată în aceeași manieră și organismelor de drept public.

## II – Cadrul juridic

### A – Directiva 2006/112

6. Directiva 2006/112 a abrogat și a înlocuit, începând cu 1 ianuarie 2007, legislația comunitară existentă în materia TVA-ului, în special A șasea directivă<sup>4</sup>.

7. Articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 prevede:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

3 — Sistemul polonez prevede și alte tipuri de unități organizaționale ale unei municipalități, precum și instituții de stat. De exemplu, în opinia municipalității Wrocław, regiile autonome bugetare se caracterizează printr-un grad mai mare de independență decât instituțiile bugetare ale unei municipalități.

4 — A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”). În pofida numeroaselor modificări de redactare, dispozițiile relevante din Directiva 2006/112 sunt, în esență, identice cu dispozițiile corespunzătoare din A șasea directivă. A se vedea în acest sens Hotărârea Le Rayon d’Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punctul 6).

8. Potrivit articolului 10 din Directiva 2006/112:

„Condiția prevăzută la articolul 9 alineatul (1) ca activitatea economică să fie efectuată «în mod independent» exclude de la plata TVA-ului salariații și alte persoane în măsura în care acestea sunt legate de un angajator printr-un contract de muncă sau prin orice alte legături juridice care dau naștere relației angajator-angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea și răspunderea angajatorului.”

9. Articolul 13 alineatul (1) din directiva în cauză are următorul conținut<sup>5</sup>:

„Statele, autoritățile regionale și locale și alte organisme de drept public nu sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile în care se angajează ca autorități publice, chiar și atunci când colectează taxe, redevențe, contribuții sau plăți în legătură cu activitățile sau operațiunile respective.

Cu toate acestea, atunci când se angajează în asemenea activități sau operațiuni, ele sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile respective în măsura în care calitatea lor de persoane neimpozabile determină denaturări semnificative ale concurenței.

În orice caz, organismele de drept public sunt considerate persoane impozabile în ceea ce privește activitățile prevăzute în anexa I, cu condiția ca activitățile respective să nu fie efectuate la o scară neglijabilă.”

*B – Dreptul polonez*

10. Articolul 15 alineatul 1 din Legea din 11 martie 2004 privind taxa pe bunuri și servicii<sup>6</sup> transpune în dreptul polonez articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 și are următorul conținut:

„Sunt considerate persoane impozabile persoanele juridice, entitățile organizaționale fără personalitate juridică și persoanele fizice care desfășoară în mod independent una dintre activitățile economice menționate la alineatul 2, indiferent de scopurile și de rezultatele acestei activități.”

11. Articolul 15 alineatul 6 din Legea națională privind TVA-ul prevede că nu sunt considerate persoane impozabile organismele de autoritate publică și oficiile care sprijină aceste organisme în domeniul atribuțiilor conferite prin prevederi legale speciale pentru a căror îndeplinire au fost numite, cu excepția activităților și a operațiunilor care sunt exercitate pe baza unor contracte de drept privat.

**III – Litigiul principal, întrebarea preliminară și procedura în fața Curții**

12. În sistemul administrativ polonez, municipalitățile își exercită atribuțiile care le-au fost conferite în temeiul Legii din 8 martie 1990 privind autonomia locală<sup>7</sup> cu ajutorul regiilor autonome bugetare și al instituțiilor bugetare ale municipalității<sup>8</sup>. Acestea din urmă sunt lipsite de personalitate juridică proprie și contribuie în principal la îndeplinirea atribuțiilor municipalității, iar scopul lor nu constă în

5 — În ceea ce privește divergențele dintre mai multe versiuni lingvistice ale articolului 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112, precum și analiza noțiunii „alte organisme de drept public”, a se vedea Concluziile noastre prezentate la 25 iunie 2015 în cauza Sudačor (C-174/14, EU:C:2015:430, punctele 68-82).

6 — Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. nr. 54, poziția 535, cu modificările ulterioare; denumită în continuare „Legea națională privind TVA-ul”.

7 — Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, Dz. U. din 2001, nr. 142, poziția 1591, text consolidat. Articolul 9 alineatul 1 din această lege prevede că „pentru a-și exercita în mod corespunzător atribuțiile, municipalitatea poate înființa unități organizaționale și de asemenea poate încheia acorduri cu alte organisme, inclusiv cu ONG-uri [organizații neguvernamentale]”.

8 — Înființarea instituțiilor bugetare este reglementată de Legea privind finanțele publice (ustawa o finansach publicznych, Dz. U. din 2013, poziția 885, cu modificările ulterioare).

exercitarea unei activități economice, aceasta putând avea loc cel mult cu ocazia unei alte activități principale. Veniturile și cheltuielile acestor instituții bugetare ale municipalității, inclusiv cele aferente activităților lor economice supuse TVA-ului, fac parte din bugetul municipalității. Aceste instituții includ, printre altele, școli și centre culturale.

13. Litigiul principal dintre Gmina Wrocław (municipalitatea Wrocław) și Minister Finansów (ministrul finanțelor polonez, denumit în continuare „ministrul finanțelor”) își are originea în cererile de interpretare a dreptului fiscal formulate de această municipalitate.

14. Municipalitatea Wrocław a adresat ministrului finanțelor întrebarea dacă o instituție bugetară a unei municipalități poate fi înregistrată ca persoană impozabilă în scopuri de TVA separat de municipalitate pentru activități supuse la plata TVA-ului sau dacă municipalitatea însăși trebuie să fie înregistrată ca persoană impozabilă în scopuri de TVA pentru operațiunile realizate de instituția sa bugetară. Potrivit municipalității menționate, aceste instituții bugetare ale unei municipalități nu ar îndeplini criteriul independenței necesar pentru a fi supuse la plata TVA-ului, prevăzut la articolul 15 alineatele 1 și 2 din Legea națională privind TVA-ul, și, pe cale de consecință, nu ar putea fi înregistrate separat. În plus, înregistrarea instituțiilor bugetare ale unei municipalități separat de municipalitate ar determina anumite inconveniente de ordin practic<sup>9</sup>.

15. Prin intermediul interpretărilor sale date unor cazuri individuale, ministrul finanțelor a considerat că, din moment ce, din perspectiva unor criterii obiective, instituțiile bugetare distincte de structura municipalității exercită activități economice în mod independent și efectuează cu această ocazie operațiuni supuse plății TVA-ului, acestea ar trebui considerate persoane impozabile în scopuri de TVA separat de municipalitate.

16. Municipalitatea Wrocław a introdus acțiuni la Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunalul Administrativ al voievodatului din Wrocław) împotriva acestor interpretări efectuate de ministrul finanțelor. Întrucât instanța respectivă a respins acțiunile, municipalitatea a formulat recurs în fața instanței de trimitere.

17. Prin intermediul deciziei din 30 ianuarie 2013, completul ordinar al Naczelny Sąd Administracyjny a adresat unui complet extins al aceleiași instanțe întrebarea dacă o instituție bugetară a unei municipalități este supusă la plata taxei cu privire la bunuri și servicii. Prin intermediul deciziei din 24 iunie 2013, conținând răspunsul la întrebarea formulată de completul ordinar al instanței menționate, acest complet extins a constatat că instituțiile bugetare ale municipalității vizate în cauza respectivă nu sunt supuse la plata TVA-ului deoarece, în pofida separării organizatorice a acestor instituții, ele nu desfășoară nicio activitate economică, nici în mod autonom, nici în mod independent față de municipalitate.

18. În schimb, potrivit trimiterii preliminare, nu este clar în ce măsură condiția de independență prevăzută la articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie aplicată, în temeiul dreptului Uniunii, organismelor de drept public. În plus, instanța de trimitere are îndoieli cu privire la conformitatea acestei condiții de independență cu principiul subsidiarității și cu principiul autonomiei instituționale instituite la articolul 5 alineatul (3) TUE și, respectiv, la articolul 4 alineatul (2) TUE, potrivit cărora structura organelor administrative locale și atribuirea competențelor acestora țin de competența statelor membre.

9 — În cursul ședinței, municipalitatea Wrocław a precizat care sunt, din punctul său de vedere, problemele de ordin practic ale cauzei. În opinia sa, dacă municipalitatea ar fi înregistrată ca fiind singura persoană impozabilă în scopuri de TVA împreună cu toate instituțiile sale bugetare, i-ar fi mai ușor să controleze ansamblul plății TVA-ului, să fie bine informată în legătură cu activitățile instituțiilor sale bugetare, să aplice o politică fiscală unică în cadrul municipalității și să elimine îndoielele și incertitudinile privind impozitarea tranzacțiilor interne ale municipalității. Invers, separarea municipalității de instituțiile sale bugetare în mai multe persoane impozabile în scopuri de TVA ar afecta principiul neutralității TVA-ului. De exemplu, dacă o municipalitate delegă o activitate de investiții unei prime instituții bugetare, dar o a doua instituție bugetară va desfășura activitatea economică impozabilă care are la bază respectiva investiție, nu este evident că prima instituție bugetară are dreptul la deduceri de TVA, în pofida faptului că ambele instituții fac parte din structura organizatorică a aceleiași municipalități.

19. Având îndoieli legate de interpretarea articolului 9 alineatul (1) și a articolului 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112, completul ordinar al Naczelny Sąd Administracyjny a decis, prin intermediul deciziei din 10 decembrie 2013, să suspende judecarea cauzei principale și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„În lumina articolului 4 alineatul (2) [TUE] coroborat cu articolul 5 alineatul (3) [TUE], poate o unitate organizațională a unei municipalități (a unei autorități publice locale din Polonia) să fie supusă TVA-ului atunci când se angajează în alte activități sau operațiuni decât cele pe care le desfășoară în cadrul exercitării autorității publice în sensul articolului 13 din Directiva [2006/112], în pofida faptului că nu îndeplinește condiția autonomiei (independenței) prevăzută la articolul 9 alineatul (1) din această directivă?”

20. Municipality Wrocław, ministrul finanțelor, guvernele polonez și elen, precum și Comisia Europeană au prezentat observații scrise și, cu excepția guvernului elen, toate au fost reprezentate în cadrul ședinței care a avut loc la 5 mai 2015.

#### IV – Analiză

##### A – Observații introductive

21. Întrebarea preliminară adresată de instanța de trimitere pleacă de la premisa că unitățile organizaționale ale municipalității în discuție în cauza principală, și anume instituțiile bugetare ale municipalității, nu îndeplinesc criteriul independenței prevăzut la articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112. Astfel, completul extins al instanței de trimitere a constatat deja acest fapt în răspunsul oferit completului ordinar al respectivei instanțe<sup>10</sup>.

22. Trebuie precizat mai întâi că în cauza principală sunt vizate doar instituțiile *bugetare* ale municipalității Wrocław, chiar dacă întrebarea preliminară se referă, mai general, la unitățile *organizaționale* ale municipalității care nu îndeplinesc criteriul independenței. Printre unitățile organizaționale ale unei municipalități se numără diverse tipuri de instituții al căror nivel de independență în desfășurarea activităților lor poate varia. Cu toate acestea, prezentele concluzii se referă exclusiv la instituțiile bugetare ale municipalității în discuție în cauza principală.

23. Întrebarea preliminară urmărește astfel să se clarifice dacă instituțiile bugetare ale municipalității în discuție în cauza principală pot fi considerate persoane impozabile în pofida lipsei lor de independență în exercitarea activităților lor. În această privință, ministrul finanțelor pretinde că criteriul independenței nu poate fi aplicat organismelor de drept public, deoarece respectarea acestei condiții ar risca să conducă la o ingerință disproporționată în autonomia instituțională care le-a fost conferită statelor membre. În opinia ministrului finanțelor, articolul 13 din Directiva 2006/12 ar trebui considerat o dispoziție specială în raport cu articolul 9 alineatul (1) din această directivă. În consecință, analiza independenței nu ar fi nici necesară, nici adecvată în ceea ce privește organismele de drept public.

24. În ceea ce îl privește, guvernul polonez a propus reformularea întrebării preliminare astfel încât să se examineze mai întâi aspectul dacă instituțiile bugetare ale municipalității în discuție în cauza principală îndeplinesc criteriul independenței care le-ar fi aplicabil. În opinia sa, instituțiile respective îndeplinesc acest criteriu. Numai cu titlu subsidiar, în cazul în care Curtea ar trebui să considere că nu este îndeplinit criteriul independenței în ceea ce privește instituțiile bugetare ale municipalității, ar trebui să se examineze dacă aceste instituții pot totuși să fie considerate persoane impozabile în temeiul articolului 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112.

<sup>10</sup> — A se vedea punctul 17 din prezentele concluzii.

25. În ceea ce ne privește, considerăm că, pentru a oferi un răspuns util instanței de trimitere, nu este necesar să se reformuleze întrebarea preliminară, ci mai degrabă să se examineze dacă – și, în cazul unui răspuns afirmativ, în ce mod – definiția noțiunii „persoană impozabilă” enunțată la articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112, care include criteriul independenței activității economice, trebuie aplicată organismelor de drept public vizate la articolul 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112. În opinia noastră, răspunsul se găsește în jurisprudența Curții pe care o vom analiza în continuare. Vom începe analiza cu aprecierea, pe de o parte, a legăturii dintre articolele 9 și 13 din Directiva 2006/112 și, pe de altă parte, a noțiunii „persoană impozabilă” menționate la articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112.

*B – Cu privire la legătura dintre articolele 9 și 13 din Directiva 2006/112 și cu privire la definiția largă a noțiunii „persoană impozabilă”*

26. În sistemul comun al TVA-ului, articolele 9 și 13 din Directiva 2006/112 fac parte din titlul III din această directivă, denumit „Persoane impozabile”. Titlul III conține regulile privind impozitarea în cazuri generale, precum și cazurile speciale, cum ar fi grupul TVA și regulile privind autoritățile publice. Din acest punct de vedere, articolul 9 menționat reprezintă regula generală privind persoanele impozabile în scopuri de TVA, în timp ce articolul 13 reprezintă o regulă de exceptare<sup>11</sup>.

27. Rezultă din jurisprudența Curții că, pentru o aplicare uniformă a Directivei 2006/112, se impune ca noțiunea „persoană impozabilă” să primească o interpretare autonomă și uniformă<sup>12</sup>.

28. Conform definiției generale a acestei noțiuni, prevăzută la articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112, este considerată persoană impozabilă „*orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică*”<sup>13</sup>. Această exprimare foarte largă acoperă toate persoanele fizice și juridice, atât publice, cât și private.

29. În plus, trebuie observat că această definiție largă a noțiunii „persoană impozabilă” poate să se aplice chiar și unei entități lipsite de personalitate juridică<sup>14</sup>. Prin urmare, faptul că instituțiile bugetare ale municipalității în discuție în cauza principală nu au personalitate juridică este lipsit de relevanță în ceea ce privește posibilitatea de a le înregistra ca persoane impozabile în scopuri de TVA distincte de municipalitate.

30. În schimb, potrivit jurisprudenței Curții, aplicarea articolului 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112 presupune constatarea prealabilă a caracterului economic al activității luate în considerare<sup>15</sup>. În cazul în care s-a stabilit existența unei activități economice în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112, atunci trebuie analizată aplicabilitatea excepției referitoare la organismele de drept public, prevăzută la articolul 13 alineatul (1) primul paragraf din această directivă<sup>16</sup>.

11 — În ceea ce privește articolul 4 alineatul (5) din A șasea directivă, căruia îi corespunde în prezent articolul 13 din Directiva 2006/12, a se vedea Hotărârea Comisia/Țările de Jos (235/85, EU:C:1987:161, punctul 18).

12 — Hotărârile Comisia/Suedia (C-480/10, EU:C:2013:263, punctul 34) și Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punctul 23).

13 — Sublinierea noastră.

14 — A se vedea Hotărârea Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, punctul 8) și Concluziile avocatului general Léger prezentate în cauza FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, punctul 36). Sintagma „any person” utilizată în versiunea în limba engleză a articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 ar trebui, așadar, interpretată în sensul „any one”, după modelul mai multor versiuni lingvistice diferite ale acestui articol (a se vedea în această privință Terra, B., și Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT*, IBFD 2015, vol. 1., p. 469).

15 — A se vedea în acest sens Hotărârile T-Mobile Austria și alții (C-284/04, EU:C:2007:381, punctul 48), Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punctul 15), Isle of Wight Council și alții (C-288/07, EU:C:2008:505, punctele 28-30), precum și Comisia/Finlanda (C-246/08, EU:C:2009:671, punctele 34 și 39). Această ordine a examinării a fost reținută și pentru Hotărârile Comisia/Franța (C-276/97, EU:C:2000:424), Comisia/Irlanda (C-358/97, EU:C:2000:425), precum și Comisia/Regatul Unit (C-359/97, EU:C:2000:426). Cu toate acestea, în hotărârile menționate nu s-a ridicat problema independenței activității economice.

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

31. În Hotărârea Comisia/Spania<sup>17</sup>, Curtea a precizat, în cadrul aprecierii unei eventuale neîndepliniri a obligațiilor de către un stat membru, că trebuie să se examineze, în primul rând, dacă activitățile în cauză constituie activități economice, *în al doilea rând*, dacă respectivele activități sunt exercitate *în mod independent*, iar în al treilea rând, dacă, în orice caz, se poate aplica regula privind scutirea de la plata TVA-ului<sup>18</sup> a activităților desfășurate de un organism de drept public în calitatea sa de autoritate publică<sup>19</sup>.

32. Astfel, Curtea a constatat deja în mod expres că aprecierea caracterului independent al activității economice precedă aprecierea efectuată în temeiul articolului 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112.

33. Instanța de trimitere ridică totuși problema dacă această jurisprudență este relevantă în ceea ce privește organismele de drept public, întrucât criteriul independenței activității nu ar fi fost verificat până în prezent de către Curte decât în privința persoanelor fizice care îndeplinesc anumite atribuții oficiale<sup>20</sup>. Potrivit instanței de trimitere, independența activității nu ar trebui să fie apreciată în mod obligatoriu atunci când este vorba despre persoane juridice de drept public. Nu împărtășim acest punct de vedere al instanței de trimitere.

34. Astfel, din economia sistemului comun al TVA-ului, din modul de redactare a articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112, care nu prevede limitări<sup>21</sup>, precum și din jurisprudența citată anterior rezultă că definiția completă a persoanei impozabile inclusă la articolul 9 menționat trebuie aplicată în mod uniform și coerent oricărei persoane<sup>22</sup>.

35. În ceea ce privește economia sistemului comun al TVA-ului, trebuie amintit că articolele 9 și 13 din Directiva 2006/112 conferă un domeniu de aplicare foarte larg TVA-ului. Astfel, legiuitorul Uniunii a urmărit să limiteze domeniul de aplicare al calității de persoane neimpozabile a organismelor de drept public pentru a fi respectată această regulă generală<sup>23</sup>.

36. Prin urmare, dacă o persoană fizică sau juridică nu îndeplinește criteriile enunțate la articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 pentru a putea fi considerată persoană impozabilă, în special condiția ca activitatea economică să fie exercitată „în mod independent”, nu este necesar să se verifice dacă această persoană ar putea fi scutită de la plata TVA-ului în temeiul articolului 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112.

37. În consecință, nu poate fi reținut, astfel cum susține ministrul finanțelor, că este inutil să se examineze aspectul dacă organismele de drept public desfășoară o activitate economică în mod independent în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 pentru motivul că statul ar avea dreptul de a conferi calitatea de organism de drept public unor instituții. În opinia noastră, calitatea de organism de drept public a unei instituții este lipsită de relevanță în această privință dacă organismul în cauză nu desfășoară, în orice caz, o activitate economică în mod independent.

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

18 — Articolul relevant în cauza respectivă era articolul 4 alineatul (5) din A șasea directivă, care corespunde actualului articol 13 din Directiva 2006/112.

19 — În plus, această ordine a examinării a fost deja reținută în Hotărârile Comisia/Țările de Jos (235/85, EU:C:1987:161) și Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332). A se vedea în acest sens și Ordonanța Mihal (C-456/07, EU:C:2008:293, punctele 21 și 22).

20 — Aceste situații ar include notarii, executorii judecătorești, persoanele care colectează impozitele și „registradores-liquidadores” spanioli. A se vedea în acest sens punctele 41 și 42 din prezentele concluzii.

21 — A se vedea în această privință punctul 28 din prezentele concluzii. Reiese din jurisprudența privind articolul 4 din A șasea directivă că, ținând seama de scopul acestei directive, și anume acela de a crea un sistem comun al TVA-ului pe baza unei definiții uniforme a noțiunii „persoană impozabilă”, această calitate trebuie să fie apreciată exclusiv pe baza criteriilor enunțate la articolul 4 din directiva menționată (a se vedea în acest sens Hotărârea van Tiem, C-186/89, EU:C:1990:429, punctul 25, Hotărârea BBL, C-8/03, EU:C:2004:650, punctul 36, precum și Hotărârea HE, C-25/03, EU:C:2005:241, punctul 41). Articolul 4 din A șasea directivă cuprindea dispozițiile care se regăsesc în prezent la articolele 9 și 13 din Directiva 2006/112.

22 — Astfel, calificarea ca „persoană impozabilă” nu depinde de caracterul de drept privat sau de drept public al persoanei care desfășoară activitățile economice (Terra, B., și Kajus, J., *op. cit.*, p. 431).

23 — Hotărârile Isle of Wight Council și alții (C-288/07, EU:C:2008:505, punctele 25-28 și 38), Comisia/Irlanda (C-554/07, EU:C:2009:464, punctele 39-41), precum și Comisia/Țările de Jos (C-79/09, EU:C:2010:171, punctele 76 și 77).

38. Cu toate acestea, părțile care au prezentat observații au exprimat îndoieli privind problema dacă acest criteriu al independenței activităților trebuie aplicat organismelor de drept public *în același mod* ca și operatorilor privați. Prin urmare, trebuie analizată în continuare jurisprudența Curții referitoare la acest criteriu, precum și aplicarea sa în cazul organismelor de drept public.

*C – Cu privire la jurisprudența Curții referitoare la criteriul independenței activităților economice în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 și la aplicarea acestuia în cazul activităților economice ale organismelor de drept public*

39. Condiția ca activitatea economică să fie desfășurată în mod independent, prevăzută la articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112, este definită într-o manieră negativă la articolul 10 din această directivă. Conform articolului 10, activitatea nu este desfășurată în mod independent și, prin urmare, nu se percepe TVA în cazul în care între o persoană și angajatorul său există un raport de subordonare comparabil cu cel creat de un contract de muncă. Această dispoziție menționează trei criterii privind relația de subordonare, care țin de existența unei situații de dependență în condițiile de muncă și de remunerare, precum și în materie de răspundere<sup>24</sup>.

40. În temeiul acestor criterii, Curtea a dezvoltat elemente care trebuie luate în considerare la aprecierea independenței unei activități economice în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112. Criteriile care trebuie luate în considerare, enumerate în special în Hotărârea van der Steen<sup>25</sup>, includ, așadar, desfășurarea unor activități de către o persoană în nume propriu, în contul său și pe proprie răspundere, precum și faptul că persoana în cauză suportă riscul economic legat de desfășurarea activităților sale<sup>26</sup>.

41. Pentru a constata independența activității, Curtea a luat în considerare absența oricărei relații de subordonare ierarhică față de autoritatea publică a operatorilor care nu erau integrați în administrația publică, precum și faptul că aceștia acționau în contul lor și pe proprie răspundere, că organizau în mod liber modalitățile de desfășurare a muncii lor și că percepeau ei înșiși retribuțiile care constituiau veniturile lor<sup>27</sup>.

42. Potrivit Curții, constituie indicatori ai independenței activității economice și faptul că operatorii își asigură și își organizează ei înșiși, în mod autonom, în cadrul limitelor prevăzute de lege, resursele umane și materiale necesare desfășurării activităților lor, precum și faptul că acești operatori poartă răspunderea care decurge din relațiile contractuale pe care le stabilesc în exercitarea activității lor și răspunderea pentru daunele provocate unor terți atunci când nu acționează ca delegați ai autorității publice<sup>28</sup>.

43. Condiția privind riscul economic a fost abordată în Hotărârea FCE Bank<sup>29</sup>, în care s-a statuat că o sucursală a unei bănci nu era autonomă în calitate de bancă deoarece, având în vedere că nu dispunea de un capital de dotare, nu suporta ea însăși riscurile economice legate de desfășurarea activităților sale. În consecință, nu putea fi considerată persoană impozabilă în scopuri de TVA<sup>30</sup>.

24 — Concluziile avocatului general Léger prezentate în cauza FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, punctul 39).

25 — C-355/06, EU:C:2007:615.

26 — Hotărârea van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, punctele 21-25). Pentru aceleași criterii, a se vedea și Hotărârea Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, punctul 18).

27 — Hotărârea Comisia/Țările de Jos (235/85, EU:C:1987:161, punctul 14) și Concluziile avocatului general Léger prezentate în cauza FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, punctul 40). Curtea a reținut aceeași interpretare în ceea ce privește executorii judecătorești slovaci în Ordonanța Mihal (C-456/07, EU:C:2007:673, punctul 21).

28 — Hotărârea Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332, punctele 11-15). A se vedea în acest sens și Hotărârea Comisia/Spania (C-154/08, EU:C:2009:695, punctele 103-106), în ceea ce privește „registradores-liquidadores” spanioli.

29 — C-210/04, EU:C:2006:196.

30 — Hotărârea FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, punctele 35-37). În concluziile prezentate în aceeași cauză, avocatul general Léger a constatat, în plus, că această sucursală nu își desfășura activitățile pe cont propriu (Concluziile avocatului general Léger prezentate în cauza FCE Bank, C-210/04, EU:C:2005:582, punctul 46).

44. Reamintim că aplicarea noțiunii de persoană impozabilă trebuie să fie uniformă și coerentă<sup>31</sup>. La urma urmei, condiția de independență se referă exclusiv la *maniera în care se desfășoară activitățile economice*. Fără îndoială, jurisprudența menționată anterior, care stabilește criteriile de apreciere privind independența activității economice, se referă exclusiv la persoanele fizice care îndeplinesc anumite atribuții oficiale și la persoane juridice de drept privat. Cu toate acestea, în opinia noastră, nimic nu indică faptul că aceleași criterii de apreciere nu ar fi aplicabile și activităților economice desfășurate de organismele de drept public vizate la articolul 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112. Astfel, dacă aceste criterii se pot aplica în special instituțiilor private, ale căror structuri interne și practici comerciale pot să fie adesea mai diversificate și mai complexe decât cele ale organismelor de drept public, ni se pare că ele trebuie aplicate organismelor de drept public în același mod. În această privință, specificitatea organismelor de drept public ține mai degrabă de activitățile pe care acestea le desfășoară în calitate de autoritate publică, activități care sunt luate în considerare separat, în temeiul regulii privind scutirea prevăzută la articolul 13 din Directiva 2006/112.

45. Guvernul polonez a pretins că criteriul privind riscul economic nu poate fi reținut în cazul organismelor de drept public, întrucât municipalitatea sau instituțiile bugetare ale acesteia nu pot fi supuse unei proceduri de insolvență. Astfel, potrivit acestui guvern, organismele de drept public nu se expun unor riscuri economice comparabile celor asumate de organismele private care desfășoară activități economice<sup>32</sup>. În opinia acestui guvern, aplicarea criteriului independenței în cazul organismelor de drept public în același mod ca în cazul instituțiilor private ar avea drept consecință faptul că nici instituțiile bugetare, nici municipalitățile înseși nu ar îndeplini condițiile pentru a fi considerate „persoane impozabile” în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112.

46. În opinia noastră, existența unui risc economic trebuie înțeleasă într-un sens mai larg decât cel susținut de guvernul polonez. Astfel, realizarea riscului economic poate lua diverse forme, dar, în opinia noastră, persoana care suportă riscul trebuie să dispună de un tip de patrimoniu pe care riscă să îl piardă. De exemplu, pentru o instituție de credit, riscul economic poate fi incapacitatea unui client de a rambursa un împrumut<sup>33</sup>. Constatarea că un operator suportă riscul economic al activității sale poate decurge de asemenea din faptul că profitul pe care îl obține din activitatea sa nu depinde doar de sumele legate în mod direct de respectiva activitate, ci și de cheltuielile ocazionate de organizarea resurselor umane și materiale necesare desfășurării activității, printre alte elemente<sup>34</sup>.

47. Mai mult, Directiva 2006/112 se întemeiază pe ideea că organismele de drept public vizate la articolul 13 alineatul (1), precum statul și municipalitățile, pot fi supuse la plata TVA-ului pentru activitățile pe care le desfășoară în altă calitate decât aceea de autoritate publică. Ele pot fi supuse la plata TVA-ului chiar și pentru activitățile pe care le desfășoară în calitate de autorități publice, „în

31 — A se vedea punctul 34 din prezentele concluzii.

32 — Trebuie observat că, în ceea ce privește ajutoarele de stat, poate fi considerată ajutor de stat ilicit o garanție implicită și nelimitată acordată de stat în favoarea unei întreprinderi care nu poate face obiectul unei proceduri de redresare și de lichidare judiciară (a se vedea în acest sens Hotărârea Franța/Comisia, C-559/12 P, EU:C:2014:217, punctele 97 și 98). Cu toate acestea, respectiva constatare nu este relevantă pentru interpretarea Directivei 2006/112, deoarece obiectivele reglementării privind TVA-ul se disting de cele valabile în alte domenii ale dreptului Uniunii, precum ajutoarele de stat sau achizițiile publice. A se vedea în acest sens analiza noastră privind interpretarea articolului 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112 în Concluziile noastre prezentate la 25 iunie 2015 în cauza Sudaçor (C-174/14, EU:C:2015:430, punctele 61-65).

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

34 — În Hotărârea Ayuntamiento de Sevilla, persoanele care colectau impozitele suportau riscul economic al activității lor, în măsura în care profitul pe care îl obțineau depindea nu doar de cuantumul impozitelor percepute, ci și de cheltuielile ocazionate de organizarea resurselor umane și materiale în cadrul activității lor (Hotărârea Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, EU:C:1991:332, punctul 13). În Hotărârea Comisia/Spania, Curtea a constatat că „registradores-liquidadores” vizați în respectiva cauză suportau riscul economic al activității lor, în măsura în care profitul pe care îl obțineau depindea de cuantumul impozitelor percepute, de cheltuielile ocazionate de organizarea resurselor umane și materiale în cadrul activității lor, de eficiența „registradores-liquidadores” și, în anumite cazuri, chiar și de procentajul sancțiunilor și al amenzilor aplicate și încasate în exercitarea activității de registrador-liquidador (Hotărârea Comisia/Spania, C-154/08, EU:C:2009:695, punctul 107).

măsura în care calitatea lor de persoane neimpozabile determină denaturări semnificative ale concurenței”<sup>35</sup>. Astfel, faptul că o instituție poate să facă obiectul unei proceduri de insolvență nu reprezintă un criteriu determinant pentru a evalua calitatea sa de persoană impozabilă în temeiul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112.

48. În opinia noastră, caracterul independent al activităților economice ale unei instituții privit din perspectiva riscurilor nu depinde atât de aspectul dacă această instituție suportă un risc economic care decurge din activitățile sale, cât de aspectul dacă există în realitate o altă instituție care suportă la nivel de patrimoniu riscul legat de activitățile economice ale primei instituții, în locul acesteia<sup>36</sup>.

49. În concluzie, faptul că o instituție suportă riscul economic reprezintă unul dintre elementele care trebuie luate în considerare la aprecierea modului în care această instituție își desfășoară activitățile economice. Celelalte elemente susceptibile de a fi luate în considerare, menționate în jurisprudență, sunt, printre altele, realizarea unei activități de către o entitate în nume propriu și în contul său, existența unui patrimoniu propriu, organizarea liberă a modalităților de desfășurare a muncii, a resurselor umane și materiale, precum și faptul că instituția poartă răspunderea contractuală și răspunderea pentru daunele provocate terților. Aprecierea caracterului independent al unei activități economice în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie întreprinsă de la caz la caz, luându-se în considerare toate împrejurările speței.

D – *Cu privire la principiul subsidiarității și la cel al autonomiei instituționale, prevăzute la articolul 5 alineatul (3) TUE și, respectiv, la articolul 4 alineatul (2) TUE*

50. În sfârșit, trebuie subliniat faptul că independența prevăzută la articolul 9 din Directiva 2006/112 este evaluată în raport cu *desfășurarea de activități economice*. Nu se ridică problema dacă un organism de drept public este independent sau autonom în cadrul structurii autorităților regionale ale unui stat membru sau care este statutul său în lumina dreptului administrativ intern. Prin urmare, autonomia instituțională a statelor membre în sensul articolului 4 alineatul (2) TUE nu este deloc afectată de constatările precedente.

51. Guvernul elen a considerat că originea confuziei create în această privință în prezenta cauză se află în divergențele lingvistice din articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 menționate de instanța de trimitere. Potrivit instanței de trimitere, versiunile în limba franceză și în limba engleză utilizează expresia „în mod *independent*” („d’une façon *indépendante*” în limba franceză, „independently” în limba engleză), în timp ce versiunea în limba polonă folosește expresia „în mod *autonom*” („samodzielnie” în limba polonă<sup>37</sup>). Remarcăm faptul că expresia „în mod independent” este utilizată de asemenea în diverse alte versiuni lingvistice<sup>38</sup>.

52. În ceea ce privește divergențele lingvistice, reiese dintr-o jurisprudență consacrată că nu este posibil ca formularea utilizată în una dintre versiunile lingvistice ale unei dispoziții din dreptul Uniunii să fie singurul temei pentru interpretarea acestei dispoziții sau ca acesteia să i se atribuie un caracter prioritar în raport cu celelalte versiuni lingvistice. Astfel, dispozițiile dreptului Uniunii trebuie

35 — În temeiul articolului 13 alineatul (2) paragraful al doilea din Directiva 2006/112.

36 — De exemplu, o școală primară al cărei bazin de înot este utilizat de public seara și în weekend poate, fără îndoială, să fie supusă consecințelor financiare negative care decurg din această activitate economică, precum un dezechilibru între cheltuieli și venituri, dar, în cele din urmă, municipalitatea este cea care suportă acest risc economic, întrucât trebuie să acopere eventualele pierderi generate de activitatea în cauză.

37 — Această sintagmă din limba polonă poate fi tradusă și prin „singur”.

38 — Printre altele, versiunile în limbile daneză, germană, spaniolă, italiană, malteză, neerlandeză, portugheză, română, finlandeză și suedeză.

interpretate și aplicate în mod uniform, în lumina versiunilor existente în toate limbile Uniunii Europene. În caz de neconcordanță între diferitele versiuni lingvistice ale unui text al Uniunii, dispoziția în cauză trebuie să fie interpretată în raport cu economia generală și cu finalitatea reglementării din care face parte<sup>39</sup>.

53. Rezultă că formularea utilizată în versiunea în limba polonă nu poate fi folosită în exclusivitate pentru interpretarea articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112. În această privință, am amintit deja, la punctele 40-43 din prezentele concluzii, interpretarea jurisprudențială a articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112. În orice caz, ni se pare dificil de apreciat care ar fi diferența dintre o activitate desfășurată „în mod independent” și una desfășurată „în mod autonom” în lumina jurisprudenței Curții referitoare la acest criteriu. Pe de altă parte, amintim că prezentul litigiu are drept obiect nu caracterul independent sau autonom al instituției în cauză, ci maniera în care aceasta își desfășoară activitatea economică.

54. Amintim de asemenea că criteriile privind supunerea la plata TVA-ului care decurg din articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 sunt criterii obiective, care trebuie respectate. Astfel, statul membru nu poate modifica domeniul de aplicare al Directivei 2006/112 prin adoptarea unor dispoziții de drept intern privind organizarea municipalităților.

55. Așa cum a constatat și Comisia, statele membre pot să organizeze în mod liber structura și activitățile organismelor lor de drept public, inclusiv prin optimizarea structurii lor interne în ceea ce privește normele în materie de TVA. Opțiunile unui stat membru legate de structura organizatorică a organismelor de drept public pot avea diverse consecințe la nivel de TVA, fără să limiteze totuși libertatea de care se bucură respectivul stat membru în opțiunile sale. Cu toate acestea, deși statele membre dispun de libertatea de a alege menționată la articolul 4 alineatul (2) TUE, consecințele anumitor alegeri sunt, în schimb, predeterminate de dreptul Uniunii<sup>40</sup>.

56. Pe de altă parte, trebuie amintit, astfel cum a subliniat chiar Republica Polonă, că organismele de drept public nu au, în principiu, scopul de a desfășura activități economice în altă calitate decât cea de autoritate publică. Eventuala activitate economică desfășurată de organismele de drept public este accesorie și adesea legată de îndeplinirea atribuțiilor de serviciu public. Supunerea la plata TVA-ului a organismelor de drept public pentru activitățile economice pe care le desfășoară în altă calitate decât cea de autoritate publică nu este decât unul dintre elementele pe care statele membre le pot lua în considerare atunci când definesc structura organizatorică a administrației lor.

57. În ceea ce privește principiul subsidiarității, reiese în mod clar din formularea considerentului (65) al Directivei 2006/112<sup>41</sup> că legiuitorul Uniunii a ținut seama de acest principiu la redactarea acestei directive.

58. Amintim că, în cauza principală, completul extins al Naczelny Sąd Administracyjny pare să fi apreciat deja caracterul independent al activităților instituțiilor bugetare ale municipalității vizate în cererea de decizie preliminară. Având în vedere caracterul analizei care trebuie efectuată și necesitatea de a cunoaște specificitățile sistemului administrației locale poloneze, instanța națională este cea mai în

39 — A se vedea în special Hotărârea Ivansson și alții (C-307/13, EU:C:2014:2058, punctul 40).

40 — A se vedea în acest sens și Hotărârea Comisia/Spania (C-154/08, EU:C:2009:695, punctele 120-123). Potrivit acestei hotărâri, nicio dispoziție din dreptul Uniunii nu se opune posibilității ca un stat membru sau anumite regiuni ale unui stat membru să decidă, în conformitate cu legislația aplicabilă, să apeleze la entități precum „registradores-liquidadores” vizați în cauza respectivă în vederea recuperării și lichidării unor impozite care țin în mod incontestabil de competența statelor membre. Cu toate acestea, nu rezultă că un stat membru ar dispune de libertatea de a nu supune TVA-ului serviciile furnizate de respectivii „registradores” dacă se dovedește că aceste servicii sunt furnizate sub forma unei activități economice independente.

41 — Potrivit considerentului (65) menționat, „[i]ntrucât, din aceste motive, obiectivele prezentei directive nu pot fi atinse în mod suficient de statele membre și pot fi realizate, prin urmare, mai bine la nivel comunitar, Comunitatea poate adopta măsuri, în conformitate cu principiul subsidiarității prevăzut la articolul 5 din tratat. În conformitate cu principiul proporționalității, prevăzut la articolul menționat anterior, prezenta directivă nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor respective”.

măsură să aprecieze, în lumina criteriilor elaborate de Curte<sup>42</sup>, dacă instituțiile bugetare ale unei municipalități, precum cele vizate în cauza principală, își desfășoară activitățile în mod independent. Întrucât Curtea nu dispune de toate informațiile necesare privind administrația locală din Polonia pentru a putea efectua o astfel de apreciere, îi revine instanței de trimitere sarcina să o realizeze.

*E – Cu privire la solicitarea de limitare în timp a efectelor hotărârii*

59. Invocând riscul unor repercusiuni economice grave, guvernul polonez a solicitat limitarea în timp a efectelor hotărârii Curții dacă aceasta ar aprecia că instituțiile bugetare nu pot fi considerate drept persoane impozabile distincte în scopuri de TVA. În opinia acestui guvern, o asemenea poziție ar afecta astfel în mod semnificativ modelul de funcționare al administrației locale poloneze, ceea ce ar putea avea consecințe negative asupra întregului sector al finanțelor publice din Polonia. În plus, Republica Polonă ar fi considerat cu bună-credință și consideră în continuare că instituțiile bugetare pot fi considerate persoane impozabile în scopuri de TVA.

60. Trebuie remarcat faptul că guvernul polonez a admis în cursul ședinței că impactul unei astfel de soluții asupra modelului de funcționare al administrației locale ar fi mai degrabă de domeniul viitorului. Efectele retroactive ale hotărârii decurg exclusiv din necesitatea de a recalcula taxele percepute în ultimii cinci ani<sup>43</sup>.

61. Amintim în această privință că TVA-ul este o taxă pe consum care se percepe asupra cheltuielilor sau a consumului final al bunurilor sau serviciilor de către persoanele fizice sau juridice. Teoretic, TVA-ul ar trebui să conducă la o impozitare unică, în sensul că sarcina fiscală care grevează un bun sau un serviciu ar trebui să corespundă exact TVA-ului calculat pentru prețul de vânzare cerut consumatorului, indiferent de numărul de tranzacții care au intervenit în cadrul procesului anterior etapei impozitării. Astfel, TVA-ul perceput pentru serviciile furnizate publicului de instituțiile bugetare ale unei municipalități nu ar trebui să depindă de modul de înregistrare a municipalității în scopuri de TVA, adică de faptul că aceasta este înregistrată împreună cu instituțiile sale bugetare ca persoană impozabilă unică sau, dimpotrivă, că instituțiile bugetare sunt înregistrate separat.

62. Cu toate acestea, astfel cum a remarcat municipalitatea Wrocław în cursul ședinței, în stadiul actual al dreptului Uniunii, sistemul TVA-ului conține multe elemente care reduc neutralitatea fiscală perfectă, de exemplu posibilitatea statelor membre de a scuti de TVA activitatea economică a micilor întreprinderi<sup>44</sup>. Prin urmare, răspunsul la întrebarea preliminară nu este lipsit de relevanță la nivel practic.

63. Totuși, numai în mod excepțional, în aplicarea principiului general al securității juridice, inerent ordinii juridice a Uniunii, Curtea poate să fie determinată să limiteze posibilitatea oricărei persoane interesate de a invoca o dispoziție pe care a interpretat-o în scopul de a contesta raporturi juridice stabilite cu bună-credință. Pentru a putea decide o astfel de limitare, este necesară întrunirea a două criterii esențiale, și anume buna-credință a celor interesați și riscul unor perturbări grave<sup>45</sup>.

42 — În această privință, împărtășim analiza guvernului polonez, potrivit căreia instanța de trimitere a comis o eroare constatând – astfel cum a afirmat guvernul menționat – că problema exercitării independente a activității economice trebuie examinată exclusiv pe baza dreptului polonez.

43 — În această privință, municipalitatea Wrocław a afirmat în cadrul ședinței că mai multe municipalități din Polonia și-ar fi protejat deja de mai mult timp interesele, solicitând ministrului finanțelor interpretări individuale, și anume interpretări fiscale definitive. Astfel, municipalitățile ar putea să aleagă fie să își rectifice retroactiv declarațiile fiscale, fie să beneficieze de protecția conferită de interpretările individuale. De asemenea, municipalitatea Wrocław a afirmat că are capacitatea organizatorică de a întocmi o declarație centralizată privind TVA-ul.

44 — În plus, astfel cum am observat în Concluziile noastre prezentate în cauza Comisia/Irlanda (C-85/11, EU:C:2012:753, punctul 45), în ceea ce privește grupurile TVA, înregistrarea ca persoană impozabilă unică a unor instituții corelate din punct de vedere economic poate implica avantaje în ceea ce privește fluxul de numerar pentru întregul grup, datorită absenței TVA-ului care împovărează activitățile interne ale acestor instituții.

45 — Hotărârile Schulz și Egbringhoff (C-359/11 și C-400/11, EU:C:2014:2317, punctul 57, precum și jurisprudența citată) și Balazs și Casa Județeană de Pensii Cluj (C-401/13 și C-432/13, EU:C:2015:26, punctul 50, precum și jurisprudența citată).

64. Mai precis, Curtea nu a recurs la această soluție decât în circumstanțe bine determinate, cu precădere în cazul în care exista un risc de repercusiuni economice grave cauzate mai ales de numărul mare de raporturi juridice constituite cu bună-credință pe baza reglementării considerate ca fiind în mod legal în vigoare și atunci când reieșea că particularii și autoritățile naționale au fost determinați să adopte un comportament neconform dreptului Uniunii ca urmare a unei incertitudini obiective și importante privind domeniul de aplicare al normelor de drept al Uniunii<sup>46</sup>.

65. În opinia noastră, elementele avansate de guvernul polonez nu îndeplinesc criteriile menționate. Astfel, guvernul polonez nu a fost nicidecum în măsură să evalueze amploarea eventualelor repercusiuni economice. Trebuie amintit că prezenta cauză privește exclusiv instituțiile bugetare ale municipalității vizate de cauza principală și posibilitatea de a determina dacă activitățile acestora sunt desfășurate în mod independent. În orice caz, problema eventualelor consecințe ale hotărârii care va fi pronunțată de Curte, atât în ceea ce privește instituțiile bugetare de stat, cât și instituțiile bugetare menționate cu ocazia dezbaterilor dintre părți, intră sub incidența dreptului național.

66. Pe baza tuturor celor ce precedă, considerăm că nu se justifică limitarea în timp a efectelor hotărârii pronunțate de Curte în prezenta cauză.

## V – Concluzie

67. În lumina considerațiilor care precedă, propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară adresată de Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia) după cum urmează:

„Articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că o unitate organizațională a unei municipalități nu poate fi considerată persoană impozabilă în scopuri de taxă pe valoarea adăugată decât dacă exercită activități economice în mod independent în sensul articolului menționat. Instanței naționale îi revine sarcina să aprecieze, în lumina criteriilor elaborate de Curte, dacă instituțiile bugetare ale municipalității în discuție în cauza principală își desfășoară activitățile economice în mod independent.”

46 — Hotărârile Schulz și Egbringhoff (C-359/11 și C-400/11, EU:C:2014:2317, punctul 58, precum și jurisprudența citată) și Balazs și Casa Județeană de Pensii Cluj (C-401/13 și C-432/13, EU:C:2015:26, punctul 51, precum și jurisprudența citată).