

ARREST VAN HET HOF (Grote kamer)

29 september 2015 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 9, lid 1 – Artikel 13, lid 1 – Belastingplichtigen – Uitlegging van het begrip ‚zelfstandig‘ – Gemeentelijk orgaan – Economische activiteiten die een gemeentelijke organisatorische eenheid niet als overheid verricht – Mogelijkheid om een dergelijke eenheid als ‚belastingplichtige‘ in de zin van de bepalingen van richtlijn 2006/112 te beschouwen – Artikelen 4, lid 2, VEU en 5, lid 3, VEU”

In zaak C-276/14,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) bij beslissing van 10 december 2013, ingekomen bij het Hof op 5 juni 2014, in de procedure

Gmina Wrocław

tegen

Minister Finansów,

wijst

HET HOF (Grote kamer),

samengesteld als volgt: V. Skouris, president, K. Lenaerts, vicepresident, A. Tizzano, R. Silva de Lapuerta, T. von Danwitz, A. Ó Caoimh, J.-C. Bonichot, C. Vajda, kamerpresidenten, E. Levits, A. Arabadjiev, M. Safjan, A. Prechal, E. Jarašiūnas, C. G. Fernlund (rapporteur) en J. L. da Cruz Vilaça, rechters,

advocaat-generaal: N. Jääskinen,

griffier: M. Aleksejev, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 5 mei 2015,

gelet op de opmerkingen van:

- Gmina Wrocław, vertegenwoordigd door L. Mazur, K. Sachs, A. Bzdowski en A. Januszkiewicz, belastingadviseurs,
- de Minister Finansów, vertegenwoordigd door J. Kaute en T. Tratkiewicz als gemachtigden,
- de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna en A. Kramarczyk-Szaadzińska als gemachtigden,
- de Griekse regering, vertegenwoordigd door K. Paraskevopoulou en I. Kotsoni als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Owsiany²/Hornung en L. Lozano Palacios als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 30 juni 2015,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Gmina Wrocław (gemeente Wrocław, Polen) en de Minister Finansów (minister van Financiën; hierna: „minister”) over de vraag of een gemeentelijke begrotingseenheid kan worden beschouwd als belastingplichtige ter zake van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”).

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 De Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”) is met ingang van 1 januari 2007 ingetrokken bij en vervangen door de btw-richtlijn. Volgens de overwegingen 1 en 3 van de btw-richtlijn diende tot herschikking van de Zesde richtlijn te worden overgegaan om de toepasselijke bepalingen helder en rationeel te presenteren in een herschikte structuur en formulering, zonder dat in principe materiële wijzigingen werden aangebracht.

4 Overweging 65 van de btw-richtlijn luidt:

„Daar de doelstellingen van deze richtlijn om bovengenoemde redenen niet voldoende door de lidstaten kunnen worden verwezenlijkt en derhalve beter door de Gemeenschap kunnen worden verwezenlijkt, kan de Gemeenschap, overeenkomstig het in artikel 5 van het Verdrag neergelegde subsidiariteitsbeginsel, maatregelen nemen. Overeenkomstig het in hetzelfde artikel neergelegde evenredigheidsbeginsel gaat deze richtlijn niet verder dan nodig is om deze doelstellingen te verwezenlijken.”

5 Artikel 9, lid 1, van deze richtlijn, waarin in wezen de bewoordingen van artikel 4, leden 1 tot en met 3, van de Zesde richtlijn worden overgenomen, bepaalt:

„Als ‚belastingplichtige’ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als ‚economische activiteit’ worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

6 Artikel 13, lid 1, van deze richtlijn, dat in wezen overeenstemt met artikel 4, lid 5, van de

Zesde richtlijn, luidt:

„De staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen worden niet als belastingplichtigen aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen.

Wanneer deze lichamen evenwel zodanige werkzaamheden of handelingen verrichten, moeten zij daarvoor als belastingplichtige worden aangemerkt, indien een behandeling als niet-belastingplichtige tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis zou leiden.

De publiekrechtelijke lichamen worden in elk geval als belastingplichtige beschouwd voor de in bijlage I genoemde werkzaamheden, voor zover deze niet van onbeduidende omvang zijn.”

Pools recht

7 Artikel 15, leden 1 en 6, van de wet van 11 maart 2004 inzake de belasting over de toegevoegde waarde (Dz. U. nr. 54, volgnr. 535, zoals gewijzigd) (hierna: „btw-wet”), bepaalt:

„1. Belastingplichtig zijn rechtspersonen, organisatorische eenheden zonder rechtspersoonlijkheid en natuurlijke personen die zelfstandig een economische activiteit in de zin van lid 2 uitoefenen, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

[...]

6. Niet belastingplichtig zijn overheidsorganen en hun uitvoerende diensten, op het gebied van bij bijzondere bepalingen vastgestelde taken waarmee zij zijn belast, met uitzondering van handelingen die op grond van privaatrechtelijke overeenkomsten worden verricht.”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

8 Het geding tussen de gemeente Wrocław en de minister heeft betrekking op de btw-rechtelijke status van de gemeentelijke begrotingseenheden, die een onderdeel van deze gemeente vormen.

9 Blijkens de aan het Hof overgelegde stukken verricht de gemeente Wrocław de taken waarmee zij krachtens de wet van 8 maart 1990 inzake gemeentelijk zelfbestuur (Dz. U. 2001, nr. 142, volgnr. 1591, zoals gewijzigd) is belast, met behulp van 284 begrotingseenheden en begrotingsinstellingen met zelfbestuur, zoals scholen, cultuurcentra, districtsdiensten, -inspectie en politie.

10 Omdat de gemeente Wrocław het standpunt van de minister wenste te kennen over de vraag of de gemeente dan wel de gemeentelijke begrotingseenheid moet worden beschouwd als btw-plichtige wanneer een dergelijke eenheid belastbare handelingen verricht, heeft zij de minister verzocht om een individuele interpretatie van de btw-wet. Volgens haar mogen de belastingautoriteiten voor de economische activiteiten die een dergelijke eenheid verricht enkel de gemeente als btw-plichtige beschouwen, aangezien enkel zij voldoet aan het in artikel 15, leden 1 en 2, van de btw-wet neergelegde criterium dat de economische activiteit zelfstandig moet worden uitgeoefend.

11 In zijn individuele interpretaties heeft de minister evenwel gesteld dat gemeentelijke begrotingseenheden die onderscheiden zijn van de structuur van de gemeente Wrocław, moeten worden geacht zelf btw-plichtig te zijn wanneer zij volgens objectieve criteria zelfstandig een economische activiteit uitoefenen en daarbij aan de btw onderworpen handelingen verrichten.

12 De gemeente Wrocław heeft daarop bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny wrocławiu (provinciale bestuursrechter Wrocław) beroepen tot nietigverklaring van deze interpretaties ingesteld. Deze rechter heeft de beroepen verworpen, waarna de gemeente tegen deze beslissingen cassatieberoep heeft ingesteld bij de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste Poolse bestuursrechter).

13 Aangezien de Naczelny Sąd Administracyjny in gewone samenstelling van oordeel was dat het cassatieberoep belangrijke vragen deed rijzen, heeft hij de zaak doorverwezen naar een uitgebreide kamer, zodat deze zich kon uitspreken over de vraag of een gemeentelijke begrotingseenheid btw-plichtig is.

14 Deze uitgebreide kamer was van oordeel dat om te bepalen of een gemeentelijke begrotingseenheid een economische activiteit zelfstandig verricht, in de eerste plaats zowel met de nationale btw-regeling als met de btw-richtlijn rekening moet worden gehouden. Wat artikel 9, lid 1, van die richtlijn betreft, heeft die kamer opgemerkt dat de verschillende taalversies van die bepaling onderling afwijken, aangezien in sommige versies de uitdrukking „zelfstandig” wordt gebruikt, en in andere de uitdrukking „autonoom”. Gezien dit verschil wordt in de rechtsleer het belang van een teleologische uitlegging van die bepaling benadrukt, waarbij deze overeenkomstig de rechtspraak van het Hof in die zin wordt uitgelegd dat eenieder die onafhankelijk een economische activiteit uitoefent, btw-plichtig is. In de tweede plaats moet de rechtspositie van een dergelijke eenheid worden onderzocht tegen de achtergrond van de Poolse grondwet.

15 Wat betreft de analyse van deze rechtspositie heeft de uitgebreide kamer – zakelijk weergegeven – vastgesteld dat een gemeente als basisinstelling van territoriaal zelfbestuur rechtspersoonlijkheid heeft en over eigendomsrecht en andere vermogensrechten kan beschikken, terwijl een gemeentelijke begrotingseenheid een organisatorische eenheid zonder rechtspersoonlijkheid is. Over de oprichting, bevoegdheden, samenvoeging en opheffing van een dergelijke eenheid beslist de gemeente.

16 Een gemeentelijke begrotingseenheid heeft geen eigen goederen, maar beheert wel bepaalde goederen uit het vermogen van de gemeente, die deze aan haar heeft toevertrouwd. Alle handelingen die aan btw onderworpen kunnen zijn, worden verricht in naam en voor rekening van de gemeente, binnen de grenzen van de middelen die de gemeente haar toewijst bij een begrotingsbesluit voor een gegeven jaar.

17 Bovendien worden de uitgaven van een dergelijke eenheid rechtstreeks betaald uit de begroting van de gemeente en worden haar inkomsten aan de gemeente overgemaakt. Op financieel gebied bestaat er dus geen verband tussen het financiële resultaat van de door een gemeentelijke begrotingseenheid verrichte economische activiteiten en de uitgaven die daardoor zijn veroorzaakt, waardoor er evenmin sprake is van een financieel risico verbonden aan het verrichten van belastbare handelingen. De hoogte van de uitgaven van een gemeentelijke begrotingseenheid hangt met andere woorden niet samen met het bedrag van de door haar verworven inkomsten, waarover zij overigens niet kan beschikken. Evenmin is een begrotingseenheid aansprakelijk voor de schade die wordt veroorzaakt door haar activiteiten, aangezien die aansprakelijkheid uitsluitend op de gemeente rust.

18 Gelet op die overwegingen heeft de uitgebreide kamer van de Naczelny Sąd

Administracyjny in antwoord op de vraag van de gewone kamer geoordeeld dat een gemeentelijke begrotingseenheid naar nationaal recht niet btw-plichtig is, aangezien zij bij de uitoefening van economische activiteiten niet over autonomie beschikt.

19 De Naczelny Sąd Administracyjny in gewone samenstelling is echter niet zeker of het ontbreken van autonomie voor publiekrechtelijke lichamen die aan btw onderworpen handelingen verrichten naar Unierecht dezelfde gevolgen heeft wat betreft de btw-plicht.

20 Dienaangaande merkt hij op dat de rechtspraak van het Hof over het criterium van zelfstandigheid betrekking heeft op natuurlijke personen en dat het Hof zich nog niet heeft uitgesproken over het verband tussen het criterium van zelfstandigheid dat is vervat in de algemene definitie van belastingplichtige in artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn en de bijzondere regels die in artikel 13 van die richtlijn zijn vastgesteld voor publiekrechtelijke lichamen, en meer bepaald over de vraag of dat criterium vervuld moet zijn opdat een dergelijk lichaam kan worden beschouwd als een btw-plichtige wat betreft de activiteiten die het niet als overheid verricht.

21 Voorts vraagt de verwijzende rechter zich af hoe deze twee bepalingen moeten worden uitgelegd tegen de achtergrond van het beginsel van institutionele autonomie en het subsidiariteitsbeginsel zoals neergelegd in de artikelen 4, lid 2, VEU en 5, lid 3, VEU.

22 In deze omstandigheden heeft de Naczelny Sąd Administracyjny de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Kan tegen de achtergrond van artikel 4, lid 2, [VEU] juncto artikel 5, lid 3, [VEU] een organisatorische eenheid van de gemeente (een lokale overheid in Polen) worden beschouwd als een btw-plichtige wanneer zij handelingen verricht in een andere hoedanigheid dan als overheid in de zin van artikel 13 van [de btw-richtlijn], hoewel zij niet voldoet aan de in artikel 9, lid 1, van die richtlijn gestelde voorwaarde van zelfstandigheid (onafhankelijkheid)?”

23 De Poolse regering heeft het Hof krachtens artikel 16, derde alinea, van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie verzocht, zitting te houden in grote kamer.

Beantwoording van de prejudiciële vraag

24 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat publiekrechtelijke lichamen zoals de gemeentelijke begrotingseenheden aan de orde in het hoofdgeding, kunnen worden beschouwd als btw-plichtigen hoewel zij niet voldoen aan het in die bepaling neergelegde criterium van zelfstandigheid.

25 Voor het bepalen van de draagwijdte van een bepaling van Unierecht dient rekening te worden gehouden met zowel de bewoordingen en de context als de doelstellingen van deze bepaling. Bovendien vereist zowel de eenvormige toepassing van het Unierecht als het gelijkheidsbeginsel dat de bewoordingen van een bepaling van Unierecht die voor de betekenis en de draagwijdte ervan niet uitdrukkelijk naar het recht van de lidstaten verwijst, normaliter in de gehele Europese Unie autonoom en uniform worden uitgelegd (arrest Commissie/Zweden, C-480/10, EU:C:2013:263, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

26 De btw-richtlijn, die tot doel heeft een gemeenschappelijk btw-stelsel in te stellen, kent de btw een zeer ruime werkingssfeer toe. Voor een uniforme toepassing van die richtlijn is het van belang dat de begrippen die deze werkingssfeer bepalen, zoals „belastbare handeling”, „belastingplichtige” en „economische activiteit”, autonoom en uniform worden uitgelegd, ongeacht het oogmerk of het resultaat van de betrokken handelingen (zie in die zin arrest Halifax e.a.,

27 In de btw-richtlijn is titel III opgenomen, die betrekking heeft op het begrip „belastingplichtige”. De eerste bepaling van die titel, artikel 9, lid 1, luidt: „Als ‚belastingplichtige’ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.”

28 Door de in die bepaling gebruikte bewoordingen, met name „eenieder”, wordt het begrip „belastingplichtige” ruim gedefinieerd met de nadruk op de zelfstandigheid in de uitoefening van een economische activiteit, in die zin dat, zoals de advocaat-generaal in de punten 28 en 29 van zijn conclusie heeft opgemerkt, alle natuurlijke personen en – zowel publiekrechtelijke als privaatrechtelijke – rechtspersonen en zelfs entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid die objectief gezien de criteria van die bepaling vervullen, als btw-plichtigen worden beschouwd.

29 In afwijking van deze in artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn neergelegde algemene regel inzake belastingplichtigen worden publiekrechtelijke lichamen echter overeenkomstig artikel 13, lid 1, van die richtlijn niet als belastingplichtigen aangemerkt voor economische activiteiten of handelingen die zij als overheid verrichten, tenzij een behandeling als niet-belastingplichtige tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis leidt (arrest Commissie/Nederland, C-79/09, EU:C:2010:171, punt 77).

30 Een publiekrechtelijk lichaam kan dus enkel als belastingplichtige in de zin van de btw-richtlijn worden beschouwd indien het overeenkomstig artikel 9, lid 1, van die richtlijn zelfstandig een economische activiteit verricht.

31 In het hoofdgeding wordt niet betwist dat de betrokken activiteiten economische activiteiten zijn. Daarnaast staat het vast dat het gaat om economische activiteiten die niet onder de in artikel 13, lid 1, van de btw-richtlijn neergelegde uitzondering vallen.

32 De vraag rijst dus of gemeentelijke begrotingseenheden zoals die in het hoofdgeding de betrokken economische activiteiten zelfstandig verrichten en diensgevolge btw-plichtig zijn.

33 Om te beoordelen of een dergelijke eenheid zelfstandig economische activiteiten verricht, moet volgens de rechtspraak van het Hof worden nagegaan of zij zich in de uitoefening van die activiteiten in een verhouding van ondergeschiktheid bevindt ten aanzien van de gemeente waaronder zij ressorteert (zie in die zin arresten Commissie/Nederland, 235/85, EU:C:1987:161, punt 14; Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, EU:C:1991:332, punt 10; FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, punten 35-37, en Commissie/Spanje, C-154/08, EU:C:2009:695, punten 103-107).

34 Dienaangaande moet, zoals de advocaat-generaal in de punten 40 en 41 van zijn conclusie heeft opgemerkt, om vast te stellen of er sprake is van een dergelijke verhouding van ondergeschiktheid worden nagegaan of de betrokken persoon zijn activiteiten in eigen naam, voor eigen rekening en onder zijn eigen verantwoordelijkheid verricht en of hij het aan die activiteiten verbonden economisch risico draagt. Om tot de slotsom te komen dat de betrokken activiteiten zelfstandig worden verricht, heeft het Hof in aanmerking genomen dat de marktdeelnemers die geen deel uitmaakten van het staatsapparaat op geen enkele wijze hiërarchisch ondergeschikt waren ten aanzien van de overheid en dat zij voor hun eigen rekening en onder hun eigen verantwoordelijkheid handelden, vrijelijk de voorwaarden regelden waaronder zij hun werkzaamheden uitoefenen en zelf de vergoedingen ontvingen waaruit zij hun inkomen haalden (zie in die zin arresten Commissie/Nederland, 235/85, EU:C:1987:161, punt 14; Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, punt 18, en Van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615, punten 21-25).

35 In dit verband moet worden opgemerkt, zoals de advocaat-generaal in punt 44 van zijn conclusie heeft benadrukt, dat dezelfde beoordelingscriteria voor het vereiste van zelfstandigheid in de uitoefening van de economische activiteiten kunnen gelden voor publiekrechtelijke personen en particulieren.

36 Het gebruik van uitdrukkingen die niet in alle taalversies van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn precies hetzelfde zijn, doet niet af aan die vaststelling. Zowel „zelfstandig” als „autonoom” wijst op de noodzaak om de verhouding van ondergeschiktheid in de uitoefening van de economische activiteit na te gaan.

37 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de begrotingseenheden die aan de orde zijn in het hoofdgeding, de economische activiteiten waarmee zij zijn belast verrichten in naam en voor rekening van de gemeente Wroc?aw en dat zij niet aansprakelijk zijn voor de schade die wordt veroorzaakt door die activiteiten, aangezien die aansprakelijkheid uitsluitend op deze gemeente rust.

38 Uit die beslissing blijkt ook dat deze eenheden het aan die activiteiten verbonden economisch risico niet dragen, daar zij geen eigen vermogen hebben, geen eigen inkomsten verwerven en de door die activiteiten veroorzaakte kosten niet dragen, aangezien de ontvangen inkomsten aan de gemeente Wroc?aw worden overgemaakt en de uitgaven direct uit de begroting van die gemeente worden gefinancierd.

39 Zoals de uitgebreide kamer van de Naczelny S?d Administracyjny al heeft vastgesteld, moeten een gemeente zoals de gemeente Wroc?aw en haar begrotingseenheden in een situatie zoals die in het hoofdgeding worden beschouwd als één belastingplichtige in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn.

40 Tot slot moet, om de verwijzende rechter te antwoorden, in de eerste plaats worden gepreciseerd dat deze vaststelling betreffende artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn, voor zover zij enkel betrekking heeft op de vraag of publiekrechtelijke personen en particulieren btw-plichtig zijn, niet afdoet aan de in artikel 4, lid 2, VEU neergelegde waarborgen.

41 In de tweede plaats is een dergelijke vaststelling ook in overeenstemming met het subsidiariteitsbeginsel zoals neergelegd in artikel 5, lid 3, VEU. Zoals blijkt uit overweging 65 van de btw-richtlijn kan het doel van deze richtlijn, namelijk harmonisatie van de wettelijke regelingen van de lidstaten teneinde een gemeenschappelijk btw-stelsel in te stellen, immers beter worden verwezenlijkt op het niveau van de Unie.

42 Gelet op een en ander moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord dat artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat publiekrechtelijke lichamen zoals de gemeentelijke begrotingseenheden aan de orde in het hoofdgeding, niet kunnen worden beschouwd als btw-plichtigen aangezien zij niet voldoen aan het in die bepaling neergelegde criterium van zelfstandigheid.

Beperking van de werking van dit arrest in de tijd

43 Voor het geval dat het Hof zou oordelen dat de gemeentelijke begrotingseenheden niet kunnen worden beschouwd als btw-plichtigen, heeft de Poolse regering het Hof in haar schriftelijke opmerkingen verzocht de werking van zijn arrest in de tijd te beperken.

44 In dit verband zij herinnerd aan de vaste rechtspraak dat de uitlegging die het Hof krachtens de hem bij artikel 267 VWEU verleende bevoegdheid geeft aan een voorschrift van Unierecht, de

betekenis en de strekking van dat voorschrift zoals het sedert de datum van de inwerkingtreding ervan moet of had moeten worden verstaan en toegepast, verklaart en preciseert. Hieruit volgt dat het aldus uitgelegde voorschrift door de rechter ook kan en moet worden toegepast op rechtsbetrekkingen die zijn ontstaan en tot stand gekomen vóór het arrest waarbij op het verzoek om uitlegging is beslist, indien voor het overige is voldaan aan de voorwaarden waaronder een geschil over de toepassing van dat voorschrift voor de bevoegde rechter kan worden gebracht (arrest Balazs, C?401/13 en C?432/13, EU:C:2015:26, punt 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

45 Slechts in zeer uitzonderlijke gevallen kan het Hof uit hoofde van het aan de rechtsorde van de Unie inherente algemene beginsel van rechtszekerheid besluiten om beperkingen te stellen aan de mogelijkheid voor iedere belanghebbende om met een beroep op een door het Hof uitgelegde bepaling te goeder trouw tot stand gekomen rechtsbetrekkingen opnieuw in geding te brengen. Tot een dergelijke beperking kan slechts worden besloten indien is voldaan aan twee essentiële criteria, te weten de goede trouw van de belanghebbende kringen en het gevaar voor ernstige verstoringen (arrest Balazs, C?401/13 en C?432/13, EU:C:2015:26, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

46 Dienaangaande kan ermee worden volstaan vast te stellen dat de Poolse regering geen gevaar voor ernstige verstoringen heeft aangetoond. Ter terechtzitting heeft deze regering immers erkend dat zij de economische impact ter zake niet kon begroten.

47 Gelet op het voorgaande hoeft de werking van dit arrest niet in de tijd te worden beperkt.

Kosten

48 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Grote kamer) verklaart voor recht:

Artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat publiekrechtelijke lichamen zoals de gemeentelijke begrotingseenheden aan de orde in het hoofdgeding, niet kunnen worden beschouwd als belastingplichtigen ter zake van de belasting over de toegevoegde waarde aangezien zij niet voldoen aan het in die bepaling neergelegde criterium van zelfstandigheid.

ondertekeningen

* Procestaal: Pools.