

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

29 päivänä syyskuuta 2015 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 9 artiklan 1 kohta – 13 artiklan 1 kohta – Verovelvolliset – Toiminnan itsenäisen harjoittamisen käsitteen tulkinta – Kunnan tiettyä tarkoitusta varten perustama elin – Liiketoiminta, jota kunnan organisatorinen yksikkö harjoittaa muussa kuin viranomaisen ominaisuudessa – Mahdollisuus pitää tällaista yksikköä direktiivin 2006/112 säännöksissä tarkoitettuna arvonlisäverovelvollisena – SEU 4 artiklan 2 kohta ja SEU 5 artiklan 3 kohta

Asiassa C-276/14,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Naczelny Sąd Administracyjny (Puola) on esittänyt 10.12.2013 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 5.6.2014, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Gmina Wrocław

vastaan

Minister Finansów,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti V. Skouris, varapresidentti K. Lenaerts, jaostojen puheenjohtajat A. Tizzano, R. Silva de Lapuerta, T. von Danwitz, A. Ó Caoimh, J.-C. Bonichot ja C. Vajda sekä tuomarit E. Levits, A. Arabadjiev, M. Safjan, A. Prechal, E. Jarašiūnas, C. G. Fernlund (esittelevä tuomari) ja J. L. da Cruz Vilaça,

julkisasiamies: N. Jääskinen,

kirjaaja: hallintovirkamies M. Aleksejev,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 5.5.2015 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Gmina Wrocław, edustajinaan veroneuvojat L. Mazur, K. Sachs, A. Biedowski ja A. Januszkiewicz,

– Minister Finansów, asiamiehinnään J. Kaute ja T. Tratkiewicz,

– Puolan hallitus, asiamiehinnään B. Majczyna ja A. Kramarczyk-Szaładzińska,

– Kreikan hallitus, asiamiehinnään K. Paraskevopoulou ja I. Kotsoni,

– Euroopan komissio, asiamiehinnään M. Owsiany-Hornung ja L. Lozano Palacios,

kuultuaan julkisasiamiehen 30.6.2015 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 9 artiklan 1 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Gmina Wroc?aw (Wroc?awin kunta, Puola) ja Minister Finansów (Puolan valtiovarainministeri, jäljempänä valtiovarainministeri) ja joka koskee mahdollisuutta pitää kunnan talousarviyksikköä arvonlisäverovelvollisena.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivillä kumottiin ja korvattiin 1.1.2007 lukien jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi). Arvonlisäverodirektiivin ensimmäisen ja kolmannen perustelukappaleen mukaan kuudennen direktiivin uudelleenmuotoilu oli tarpeen, jotta voitiin varmistaa kaikkien sovellettavien säännösten selkeä ja toimiva esitystapa laatimalla uudelleen direktiivin rakenne ja sanamuoto, vaikka olemassa olevaa lainsäädäntöä ei periaatteessa muutettu sisällöllisesti.

4 Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 65 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Jäsenvaltiot eivät edellä mainituista syistä voi riittävällä tavalla saavuttaa tämän direktiivin tavoitteita, vaan ne voidaan toteuttaa paremmin yhteisön tasolla, joten yhteisö voi toteuttaa toimenpiteitä perustamissopimuksen 5 artiklassa vahvistetun toissijaisuusperiaatteen mukaisesti. Kyseisessä artiklassa vahvistetun suhteellisuusperiaatteen mukaisesti tässä direktiivissä ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen näiden tavoitteiden saavuttamiseksi.”

5 Kyseisen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa, jossa toistetaan pääosin kuudennen direktiivin 4 artiklan 1–3 kohdan sanamuoto, säädetään seuraavaa:

”’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

6 Kyseisen direktiivin 13 artiklan 1 kohdassa, joka on pääosin samansisältöinen kuin kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohta, säädetään seuraavaa:

”Valtioita, hallinnollisia alueita, kuntia ja muita julkisoikeudellisia yhteisöjä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina, vaikka ne tämän toiminnan tai liiketoimien yhteydessä kantaisivat maksun, lupamaksun, jäsenmaksun tai korvauksen.

Jos ne harjoittavat tällaista toimintaa tai suorittavat tällaisia liiketoimia, niitä on kuitenkin pidettävä

verovelvollisina tämän toiminnan tai liiketoiminnan osalta, jos niiden jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen.

Julkisoikeudellisia yhteisöjä on joka tapauksessa pidettävä verovelvollisina liitteessä I luetelluista toimista, jos nämä eivät ole merkitykseltään vähäisiä.”

Puolan oikeus

7 Tavarosta ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (Dz.U. nr 54, poz. 535 ze zm.), sellaisena kuin se on muutettuna (jäljempänä arvonlisäverolaki), 15 §:n 1 ja 6 momentissa säädetään seuraavaa:

”1. Verovelvollisia ovat oikeushenkilöt, organisatoriset yksiköt, jotka eivät ole oikeushenkilöitä, sekä luonnolliset henkilöt, jotka harjoittavat itsenäisesti 2 momentissa tarkoitettua liiketoimintaa riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

— —

6. Verovelvollisena ei pidetä viranomaisten elimiä tai virastoja, jotka palvelevat näitä viranomaisia lain sellaisten erillisten säännösten nojalla asetettujen tehtävien hoitamisessa, joiden hoitamista varten ne on perustettu, lukuun ottamatta tehtyjen yksityisoikeudellisten sopimusten perusteella suoritettavia toimia.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

8 Pääasiassa, jossa vastapuolina ovat Wroc?awin kunta ja valtiovarainministeri, on kyseessä kuntaan sidoksissa olevien kunnan talousarvioyksikköjen verotuksellinen asema arvonlisäverotuksessa.

9 Unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta käy ilmi, että Wroc?awin kunta hoitaa sille 8.3.1990 annetun kuntalain (Dz.U. z 2001 r. nr 142, poz. 1591 ze zm.) nojalla kuuluvia tehtäviä apunaan 284 kunnan talousarvioyksikköä ja alueellista talousarvion alaista laitosta, joita ovat muun muassa koulut ja kulttuuritalot sekä piirikunnalliset tarkastus- ja poliisilaitokset.

10 Wroc?awin kunta halusi saada valtiovarainministerin kannanoton siihen, onko kunnan vai kunnan talousarvioyksikön katsottava olevan arvonlisäverovelvollinen, kun tällainen yksikkö toteuttaa arvonlisäveron alaisia liiketoimia, ja se pyysi valtiovarainministeriltä tapauskohtaista tulkintaa arvonlisäverolaista. Mainitun kunnan mukaan verohallinnon on sen seikan perusteella, että ainoastaan kunta täyttää arvonlisäverolain 15 §:n 1 ja 2 momentissa säädetyn, liiketoiminnan itsenäistä harjoittamista koskevan edellytyksen, katsottava, että vain kunta voi olla arvonlisäverovelvollinen tällaisen yksikön toteuttaman liiketoiminnan osalta.

11 Valtiovarainministeri katsoi kuitenkin tapauskohtaisissa tulkinnoissaan, että koska Wroc?awin kunnan rakenteesta eriytetyt talousarvioyksiköt harjoittavat objektiivisten perusteiden nojalla arvioiden itsenäisesti liiketoimintaa ja suorittavat tässä yhteydessä arvonlisäveron alaisia liiketoimia, näitä yksiköitä on pidettävä arvonlisäverovelvollisina.

12 Wroc?awin kunta vaati kyseisten valtiovarainministerin tulkintojen kumoamista Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiuissa (Wroc?awin alueellinen hallintotuomioistuin) nostamissaan kanteissa, jotka hylättiin. Tämän jälkeen Wroc?awin kunta teki kassaatiovalituksen ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.

13 Tavanomaisessa kokoonpanossa toiminut Naczelny S?d Administracyjny (ylimmän oikeusasteen hallintotuomioistuin) katsoi, että valitukseen liittyi vaikeita kysymyksiä, ja päätti

siirtää asian saman tuomioistuimen laajennetun kokoonpanon käsiteltäväksi sen selvittämiseksi, onko kunnan talousarvioyksikkö arvonlisäverovelvollinen.

14 Mainitun tuomioistuimen laajennettu kokoonpano katsoi, että selvittäessä, harjoittaako kunnan talousarvioyksikkö liiketoimintaa itsenäisesti, on ensinnäkin otettava huomioon sekä kansallinen arvonlisäverolainsäädäntö että arvonlisäverodirektiivi. Tuomioistuimen laajennettu kokoonpano totesi direktiivin 9 artiklan 1 kohdan osalta, että tämän säännöksen eri kieliversiot poikkeavat toisistaan siten, että joissakin versioissa käytetään ilmaisua ”itsenäisesti” ja toisissa versioissa taas käytetään ilmaisua ”riippumattomasti”. Tämän eroavuuden vuoksi oikeuskirjallisuudessa on korostettu kyseisen säännöksen teleologisen tulkinnan merkitystä ja katsottu unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti, että kaikki henkilöt, jotka harjoittavat liiketoimintaa itsenäisesti, ovat arvonlisäverovelvollisia. Toisaalta on selvittävää tällaisen yksikön oikeudellinen asema Puolan perustuslain valossa.

15 Tuomioistuimen laajennettu kokoonpano totesi mainitun oikeudellisen aseman selvittämisen osalta pääasiallisesti, että kunta on paikallishallinnon perusyksikkönä oikeushenkilö, jolle kuuluu omistusoikeus ja muita varallisuus oikeuksia, kun taas kunnan talousarvioyksikkö on organisatorinen yksikkö, jolla ei ole oikeushenkilöllisyyttä. Sen mukaan kunnan asiana on päättää tällaisen yksikön perustamisesta, toimivaltuuksista, sidossuhteista ja lakkauttamisesta.

16 Kunnan talousarvioyksiköllä ei ole omaa omaisuutta, vaan se hallinnoi kunnan sille uskomaa, kunnan varallisuuteen kuuluvaa tiettyä omaisuutta. Se toteuttaa kaikki arvonlisäverolliset toimet kunnan nimissä ja sen lukuun kunakin vuonna talousarviopäätöksessä myönnettyjen varojen puitteissa.

17 Lisäksi tällaisen yksikön menot katetaan suoraan kunnan talousarviosta ja tulot tuloutetaan kunnan tilille. Kunnan talousarvioyksikön harjoittamasta liiketoiminnasta saatu taloudellinen tulos ja toiminnasta aiheutuneet menot eivät siten ole taloudellisesti sidoksissa toisiinsa, eikä verollisiin liiketoimiin tästä syystä liity taloudellista riskiä. Kunnan talousarvioyksikön menojen määrä ei siten ole sidoksissa sen tuottamien tulojen määrään, eikä se myöskään voi määrätä saamiensa tulojen käytöstä vapaasti. Kunnan talousarvioyksikkö ei myöskään vastaa toiminnastaan aiheutuneista vahingoista, vaan niistä on vastuussa vain kunta.

18 Tuomioistuimen laajennettu kokoonpano päätti näiden näkemysten perusteella ja vastauksena saman tuomioistuimen tavanomaisen kokoonpanon pyyntöön, että kunnan talousarvioyksikkö ei ole kansallisen oikeuden nojalla arvonlisäverovelvollinen, koska siltä puuttuu itsemääräämisoikeus sen harjoittaessa liiketoimintaa.

19 Tavanomaisessa kokoonpanossa toimineella Naczelny Sąd Administracyjnylla on kuitenkin epäselvyyttä siitä, voidaanko unionin oikeudessa tehdä samat arvonlisäverovelvollisuutta koskevat päätelmät siitä, että arvonlisäverollisia liiketoimia toteuttavilta julkisoikeudellisilta elimiltä puuttuu itsemääräämisoikeus.

20 Kyseinen tuomioistuin toteaa tässä yhteydessä, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö toiminnan itsenäistä harjoittamista koskevasta perusteesta koskee luonnollisia henkilöitä eikä unionin tuomioistuin ole vielä lausunut arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tehtyyn verovelvollista koskevaan yleiseen määritelmään sisältyvän toiminnan itsenäistä harjoittamista koskevan perusteen ja sen 13 artiklan erityissäännösten välisestä suhteesta julkisoikeudellisten elinten osalta eikä erityisesti siitä, onko tämän edellytyksen täytyttävä, jotta tällaista elintä voidaan pitää arvonlisäverovelvollisena sellaisten toimintojen osalta, joita se ei hoida viranomaisen ominaisuudessa.

21 Lisäksi kyseinen tuomioistuin pohtii, miten näitä kahta säännöstä on tulkittava SEU 4

artiklan 2 kohdassa vahvistetun institutionaalista itsemääräämisoikeutta koskevan periaatteen ja SEU 5 artiklan 3 kohdassa vahvistetun toissijaisuusperiaatteen valossa.

22 Tässä tilanteessa Naczelny Sąd Administracyjny päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Voidaanko [SEU] 4 artiklan 2 kohdan, luettuna yhdessä [SEU] 5 artiklan 3 kohdan kanssa, valossa kunnan (Puolan paikallisen julkisyhteisön) organisatorista yksikköä pitää arvonlisäverovelvollisena, kun se harjoittaa toimintaa muussa kuin viranomaisen ominaisuudessa [arvonlisäverodirektiivin] 13 artiklassa tarkoitetussa merkityksessä, vaikka se ei täytä tämän direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädettyä itsenäisyyttä (riippumattomuutta) koskevaa edellytystä?”

23 Puolan hallitus pyysi Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 16 artiklan kolmannen kohdan mukaisesti, että unionin tuomioistuin kokoontuisi suurena jaostona.

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

24 Kansallinen tuomioistuin pyrkii ennakkoratkaisukysymyksellään selvittämään pääasiallisesti, onko arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevien kunnan talousarvioryksiköiden kaltaisia julkisoikeudellisia elimiä voidaan pitää arvonlisäverovelvollisina, vaikka ne eivät täytä tässä säännöksessä säädettyä toiminnan itsenäistä harjoittamista koskevaa perustetta.

25 Unionin oikeussäännön ulottuvuuden määrittämiseksi on otettava huomioon samanaikaisesti sen sanamuoto, asiayhteys ja tavoitteet. Lisäksi sekä unionin oikeuden yhdenmukainen soveltaminen että yhdenvertaisuusperiaate edellyttävät, että unionin sellaisen oikeussäännön sanamuotoa, joka ei sisällä nimenomaista viittausta jäsenvaltioiden oikeuteen sen sisällön ja ulottuvuuden määrittämiseksi, on tavallisesti tulkittava koko Euroopan unionissa itsenäisesti ja yhdenmukaisesti (tuomio komissio v. Ruotsi, C-480/10, EU:C:2013:263, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 Arvonlisäverodirektiivissä, jossa otetaan käyttöön yhteinen arvonlisäverojärjestelmä, annetaan arvonlisäverolle hyvin laaja soveltamisala. Jotta tätä direktiiviä voidaan soveltaa yhdenmukaisesti, käsitteitä, jotka määrittelevät direktiivin soveltamisalan, kuten verollisten liiketoimien, verovelvollisen ja liiketoiminnan käsitteitä, on tulkittava itsenäisesti ja yhdenmukaisesti, kyseisten liiketoimien tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta (ks. vastaavasti tuomio Halifax ym., C-255/02, EU:C:2006:121, 48–56 kohta).

27 Arvonlisäverodirektiivin III osasto koskee verovelvollisen käsitettä. Tämän osaston ensimmäisen säännöksen eli 9 artiklan 1 kohdan mukaan ”verovelvollisella” tarkoitetaan ”jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta”.

28 Tässä säännöksessä käytetyillä ilmaisuilla, erityisesti sanalla ”jokaista”, annetaan verovelvollisen käsitteelle laaja määritelmä, jossa korostetaan liiketoiminnan harjoittamisen itsenäisyyttä siten, että – kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 28 ja 29 kohdassa – kaikkia niin julkisia kuin yksityisiäkin luonnollisia henkilöitä ja oikeushenkilöitä, ja myös yksiköjä, joilla ei ole oikeushenkilöllisyyttä mutta jotka täyttävät objektiivisella tavalla tässä säännöksessä säädetyt edellytykset, pidetään arvonlisäverovelvollisina.

29 Poikkeuksena tästä arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetystä verovelvollisuudesta pääsäännöstä kyseisen direktiivin 13 artiklan 1 kohdassa säädetään kuitenkin, että julkisoikeudellisia yhteisöjä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman

toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina, paitsi jos niiden jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen (tuomio komissio v. Alankomaat, C?79/09, EU:C:2010:171, 77 kohta).

30 Jotta siis julkisoikeudellista yhteisöä tai elintä voitaisiin pitää arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuna verovelvollisena, sen on direktiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaisesti harjoitettava itsenäisesti liiketoimintaa.

31 Pääasiassa on riidatonta, että harjoitettu toiminta on liiketoimintaa. Samoin on selvää, että kyseessä on liiketoiminta, joka ei kuulu arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan 1 kohdassa säädetyn poikkeuksen piiriin.

32 Näin ollen on selvitettävä, harjoittavatko pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset kunnan talousarvioyksiköt kyseistä liiketoimintaa itsenäisesti, ja onko niitä tästä syystä pidettävä arvonlisäverovelvollisina.

33 Arvioitaessa, harjoittaako tällainen yksikkö liiketoimintaa itsenäisesti, on selvitettävä, kuten käy ilmi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä, onko yksikkö tätä toimintaa harjoittaessaan alisteisuussuhteessa siihen kuntaan, johon se on sidoksissa (ks. vastaavasti tuomio komissio v. Alankomaat, 235/85, EU:C:1987:161, 14 kohta; tuomio Ayuntamiento de Sevilla, C?202/90, EU:C:1991:332, 10 kohta; tuomio FCE Bank, C?210/04, EU:C:2006:196, 35–37 kohta ja tuomio komissio v. Espanja, C?154/08, EU:C:2009:695, 103–107 kohta).

34 Tässä yhteydessä on katsottava, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 40 ja 41 kohdassa, että arvioitaessa tämän alisteisuussuhteen olemassaoloa on selvitettävä, harjoittaako kyseinen henkilö toimintaansa omissa nimissään, omaan lukuunsa ja omalla vastuullaan, sekä se, kantaako hän toimintansa taloudellisen riskin. Todetakseen toiminnan harjoittamisen olevan itsenäistä unionin tuomioistuin on edellyttänyt, että julkishallintoon kuulumattomien toimijoiden ja viranomaisen välillä ei ole minkäänlaista hierarkkista alisteisuussuhdetta ja että kyseiset toimijat harjoittavat toimintaa omaan lukuunsa ja omalla vastuulla, järjestävät vapaasti työnsä toteuttamistavat ja kantavat itse ne palkkiot, joista heidän tulonsa muodostuvat (ks. vastaavasti tuomio komissio v. Alankomaat, 235/85, EU:C:1987:161, 14 kohta; tuomio Heerma, C?23/98, EU:C:2000:46, 18 kohta ja tuomio van der Steen, C?355/06, EU:C:2007:615, 21–25 kohta).

35 Tässä yhteydessä on täsmennettävä, kuten julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen 44 kohdassa todetaan, että liiketoiminnan itsenäistä harjoittamista koskevia samoja arviointiperusteita voidaan soveltaa julkisiin ja yksityisiin henkilöihin.

36 Tässä yhteydessä se, että arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan eri kieliversioissa ei käytetä täysin samoja ilmaisuja, ei aseteta tätä toteamusta kyseenalaiseksi. On näet niin, että sekä ilmaisulla ”itsenäisesti” että sanalla ”riippumattomasti” ilmaistaan tarve arvioida alisteisuussuhdetta liiketoiminnan harjoittamisessa.

37 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyyntöä käy ilmi, että pääasiassa kyseessä olevat talousarvioyksiköt harjoittavat Wroc?awin kunnan niiden tehtäväksi antamaa liiketoimintaa kunnan nimissä ja sen lukuun eivätkä ne vastaa toiminnastaan aiheutuneista vahingoista vaan niistä on vastuussa vain kunta.

38 Ennakkoratkaisupyyynnöstä käy samoin ilmi, että nämä yksiköt eivät kanna toimintansa harjoittamiseen liittyvää taloudellista riskiä, koska niillä ei ole omaa omaisuutta, ne eivät saa omia tuloja eivätkä vastaa tähän toimintaan liittyvistä kustannuksista, koska saadut tulot siirretään Wroc?awin kunnan talousarvioon ja menot katetaan suoraan kunnan talousarviosta.

39 Kuten ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen laajennettu kokoonpano on todennut, Wroc?awin kunnan kaltaisen kunnan ja sen talousarvioyksikköjen on katsottava olevan pääasiassa kyseessä olevan asian kaltaisessa tapauksessa arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu yksi ainoa verovelvollinen.

40 Lopuksi on täsmennettävä vastauksena kansallisen tuomioistuimen tiedusteluihin ensinnäkin, että tällä arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohtaa koskevalla toteamuksella ei ole vaikutusta SEU 4 artiklan 2 kohdassa vahvistettuihin takeisiin, koska se koskee ainoastaan julkisten tai yksityisten henkilöiden arvonlisäverovelvollisuutta.

41 Toiseksi tällainen toteamus on myös yhteensopiva SEU 5 artiklan 3 kohdassa vahvistetun toissijaisuusperiaatteen kanssa. Kuten näet käy ilmi arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 65 perustelukappaleesta, direktiivin tarkoitus eli jäsenvaltioiden lainsäädäntöjen yhdenmukaistaminen yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perustamiseksi voidaan toteuttaa paremmin unionin tasolla.

42 Kaiken edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevien kunnan talousarvioyksikköjen kaltaisia julkisoikeudellisia elimiä ei voida pitää arvonlisäverovelvollisina, koska ne eivät täytä tässä säännöksessä säädettyä toiminnan itsenäistä harjoittamista koskevaa perustetta.

Tuomion vaikutusten rajoittaminen ajallisesti

43 Puolan hallitus on pyytänyt unionin tuomioistuimelle esittämissään kirjallisissa huomautuksissa, siinä tapauksessa, että unionin tuomioistuin katsoisi, että kunnan talousarvioyksikköjä ei voida pitää arvonlisäverovelvollisina, että se rajoittaisi annettavan tuomion vaikutuksia ajallisesti.

44 Tässä yhteydessä on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tulkinnalla, jonka unionin tuomioistuin SEUT 267 artiklassa sille annettua toimivaltaa käyttäen antaa unionin oikeussäännölle, selvennetään ja täsmennetään kyseisen oikeussäännön merkitystä ja ulottuvuutta niin, että unionin tuomioistuimen tulkinnasta ilmenee, miten tätä oikeussääntöä pitää tai olisi pitänyt tulkita ja soveltaa sen voimaantulosta lähtien. Tästä seuraa, että tuomioistuimet voivat ja niiden täytyy soveltaa näin tulkittua sääntöä oikeussuhteisiin, jotka ovat syntyneet ja jotka on perustettu ennen tulkintapyyynnöstä annettua tuomiota, jos edellytykset kyseisen oikeussäännön soveltamista koskevan asian käsittelylle toimivaltaisissa tuomioistuimissa muuten täyttyvät (tuomio Balazs, C-401/13 ja C-432/13, EU:C:2015:26, 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

45 Unionin tuomioistuin voi ainoastaan poikkeustapauksissa unionin oikeusjärjestykseen kuuluvaa yleistä oikeusvarmuuden periaatetta soveltaen rajoittaa kaikkien asianomaisten henkilöiden mahdollisuutta vedota sen tulkitsemaan oikeussääntöön vilpittömässä mielessä perustettujen oikeussuhteiden pätevyyden kyseenalaistamiseksi. Jotta tällainen rajoittava päätös voitaisiin tehdä, kahden olennaisen edellytyksen, eli asianomaisten vilpittömän mielen ja vakavien vaikeuksien uhan, on täyttyvä (tuomio Balazs, C-401/13 ja C-432/13, EU:C:2015:26, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

46 Tässä yhteydessä riittää, kun todetaan, että Puolan hallitus ei ole esittänyt näyttöä vakavien vaikeuksien uhkasta. Se on näet todennut suullisessa käsittelyssä, ettei se kyennyt arvioimaan kyseisiä taloudellisia vaikutuksia.

47 Edellä esitetyn perusteella tämän tuomion vaikutuksia ei ole syytä rajoittaa ajallisesti.

Oikeudenkäyntikulut

48 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (suuri jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 9 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevien kunnan talousarvioyksikköjen kaltaisia julkisoikeudellisia elimiä ei voida pitää arvonlisäverovelvollisina, koska ne eivät täytä tässä säännöksessä säädettyä toiminnan itsenäistä harjoittamista koskevaa perustetta.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: puola.