

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

NIILO JÄÄSKINEN

prezentate la 30 iunie 2015(1)

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(2), 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.
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(3), 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 organizatorice, 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(4).

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.”

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(5):

„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(6) 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(7) cu ajutorul regiilor autonome bugetare și al instituțiilor bugetare ale municipalităților(8). Acestea din urmă sunt lipsite de personalitate juridică proprie și contribuie în principal la îndeplinirea atribuțiilor municipalităților, iar scopul lor nu constă în exercitarea unei activități economice, aceasta putând avea loc cel mult cu ocazia unei alte activități principale. Veniturile și cheltuielile acestor instituții bugetare ale municipalităților, inclusiv cele aferente activităților lor economice supuse TVA-ului, fac parte din bugetul municipalităților. 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(9).

15. Prin intermediul interpretărilor sale date unor cazuri individuale, ministrul finanțelor a

considerat c?, din moment ce, din perspectiva unor criterii obiective, institu?iile bugetare distincte de structura municipalit??ii exercit? activit??i economice în mod independent ?i efectueaz? cu această ocazie opera?iuni supuse pl??ii TVA?ului, acestea ar trebui considerate persoane impozabile în scopuri de TVA separat de municipalitate.

16. Municipalitatea Wroc?aw a introdus ac?iuni la Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu (Tribunalul Administrativ al voievodatului din Wroc?aw) împotriva acestor interpret?ri efectuate de ministrul finan?elor. Întrucât instan?a respectiv? a respins ac?iunile, municipalitatea a formulat recurs în fa?a instan?ei de trimitere.

17. Prin intermediul deciziei din 30 ianuarie 2013, completul ordinar al Naczelny S?d Administracyjny a adresat unui complet extins al aceleia?i instan?e întrebarea dac? o institu?ie bugetar? a unei municipalit??ii este supus? la plata taxei cu privire la bunuri ?i servicii. Prin intermediul deciziei din 24 iunie 2013, con?inând r?spunsul la întrebarea formulat? de completul ordinar al instan?ei men?ionate, acest complet extins a constatat c? institu?iile bugetare ale municipalit??ii vizate în cauza respectiv? nu sunt supuse la plata TVA?ului deoarece, în pofida separ?rii organizatorice a acestor institu?ii, ele nu desf??oar? nicio activitate economic?, nici în mod autonom, nici în mod independent fa?? de municipalitate.

18. În schimb, potrivit trimiterii preliminare, nu este clar în ce m?sur? condi?ia de independen?? prev?zut? la articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie aplicat?, în temeiul dreptului Uniunii, organismelor de drept public. În plus, instan?a de trimitere are îndoieli cu privire la conformitatea acestei condi?ii de independen?? cu principiul subsidiarit??ii ?i cu principiul autonomiei institu?ionale instituite la articolul 5 alineatul (3) TUE ?i, respectiv, la articolul 4 alineatul (2) TUE, potrivit c?rora structura organelor administrative locale ?i atribuirea competen?elor acestora ?in de competen?a statelor membre.

19. Având îndoieli legate de interpretarea articolului 9 alineatul (1) ?i a articolului 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112, completul ordinar al Naczelny S?d Administracyjny a decis, prin intermediul deciziei din 10 decembrie 2013, s? suspende judecarea cauzei principale ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarea întrebare preliminar?:

„În lumina articolului 4 alineatul (2) [TUE] coroborat cu articolul 5 alineatul (3) [TUE], poate o unitate organiza?ional? a unei municipalit??ii (a unei autorit??ii publice locale din Polonia) s? fie supus? TVA?ului atunci când se angajeaz? în alte activit??i sau opera?iuni decât cele pe care le desf??oar? în cadrul exercit?rii autorit??ii publice în sensul articolului 13 din Directiva [2006/112], în pofida faptului c? nu îndepline?te condi?ia autonomiei (independen?ei) prev?zut? la articolul 9 alineatul (1) din această directiv??”

20. Municipalitatea Wroc?aw, ministrul finan?elor, guvernele polonez ?i elen, precum ?i Comisia European? au prezentat observa?ii scrise ?i, cu excep?ia guvernului elen, toate au fost reprezentate în cadrul ?edin?ei care a avut loc la 5 mai 2015.

IV – Analiz?

A – Observa?ii introductive

21. Întrebarea preliminar? adresat? de instan?a de trimitere pleac? de la premisa c? unit??ile organiza?ionale ale municipalit??ii în discu?ie în cauza principal?, ?i anume institu?iile bugetare ale municipalit??ii, nu îndeplinesc criteriul independen?ei prev?zut la articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112. Astfel, completul extins al instan?ei de trimitere a constatat deja acest fapt în r?spunsul oferit completului ordinar al respectivei instan?e(10).

22. Trebuie precizat mai întâi c? în cauza principal? sunt vizate doar institu?iile *bugetare* ale municipalit?ii Wroc?aw, chiar dac? întrebarea preliminar? se refer?, mai general, la unit?ile *organiza?ionale* ale municipalit?ii care nu îndeplinesc criteriul independen?ei. Printre unit?ile organiza?ionale ale unei municipalit?i se num?r? diverse tipuri de institu?ii al c?ror nivel de independen?? în desf??urarea activit?ilor lor poate varia. Cu toate acestea, prezentele concluzii se refer? exclusiv la institu?iile bugetare ale municipalit?ii în discu?ie în cauza principal?.

23. Întrebarea preliminar? urm?re?te astfel s? se clarifice dac? institu?iile bugetare ale municipalit?ii în discu?ie în cauza principal? pot fi considerate persoane impozabile în pofida lipsei lor de independen?? în exercitarea activit?ilor lor. În aceast? privin??, ministrul finan?elor pretinde c? criteriul independen?ei nu poate fi aplicat organismelor de drept public, deoarece respectarea acestei condi?ii ar risca s? conduc? la o ingerin?? dispropor?ionat? în autonomia institu?ional? care le?a fost conferit? statelor membre. În opinia ministrului finan?elor, articolul 13 din Directiva 2006/12 ar trebui considerat o dispozi?ie special? în raport cu articolul 9 alineatul (1) din aceast? directiv?. În consecin??, analiza independen?ei nu ar fi nici necesar?, nici adecvat? în ceea ce prive?te organismele de drept public.

24. În ceea ce îl prive?te, guvernul polonez a propus reformularea întreb?rii preliminare astfel încât s? se examineze mai întâi aspectul dac? institu?iile bugetare ale municipalit?ii în discu?ie în cauza principal? îndeplinesc criteriul independen?ei care le?ar fi aplicabil. În opinia sa, institu?iile respective îndeplinesc acest criteriu. Numai cu titlu subsidiar, în cazul în care Curtea ar trebui s? considere c? nu este îndeplinit criteriul independen?ei în ceea ce prive?te institu?iile bugetare ale municipalit?ii, ar trebui s? se examineze dac? aceste institu?ii pot totu?i s? fie considerate persoane impozabile în temeiul articolului 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112.

25. În ceea ce ne prive?te, consider?m c?, pentru a oferi un r?spuns util instan?ei de trimitere, nu este necesar s? se reformuleze întrebarea preliminar?, ci mai degrab? s? se examineze dac? – ?i, în cazul unui r?spuns afirmativ, în ce mod – defini?ia no?iunii „persoan? impozabil?” enun?at? la articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112, care include criteriul independen?ei activit?ii economice, trebuie aplicat? organismelor de drept public vizate la articolul 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112. În opinia noastr?, r?spunsul se g?se?te în jurispruden?a Cur?ii pe care o vom analiza în continuare. Vom începe analiza cu aprecierea, pe de o parte, a leg?turii dintre articolele 9 ?i 13 din Directiva 2006/112 ?i, pe de alt? parte, a no?iunii „persoan? impozabil?” men?ionate la articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112.

B – *Cu privire la leg?tura dintre articolele 9 ?i 13 din Directiva 2006/112 ?i cu privire la defini?ia larg? a no?iunii „persoan? impozabil?”*

26. În sistemul comun al TVA?ului, articolele 9 ?i 13 din Directiva 2006/112 fac parte din titlul III din aceast? directiv?, denumit „Persoane impozabile”. Titlul III con?ine regulile privind impozitarea în cazuri generale, precum ?i cazurile speciale, cum ar fi grupul TVA ?i regulile privind autorit?ile publice. Din acest punct de vedere, articolul 9 men?ionat reprezint? regula general? privind persoanele impozabile în scopuri de TVA, în timp ce articolul 13 reprezint? o regul? de exceptare(11).

27. Rezult? din jurispruden?a Cur?ii c?, pentru o aplicare uniform? a Directivei 2006/112, se impune ca no?iunea „persoan? impozabil?” s? primeasc? o interpretare autonom? ?i uniform?(12).

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*”(13). 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(14). 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(15). 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 analizat aplicabilitatea excepției referitoare la organismele de drept public, prevăzută la articolul 13 alineatul (1) primul paragraf din această directivă(16).
31. În Hotărârea Comisia/Spania(17), 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(18) a activităților desfășurate de un organism de drept public în calitatea sa de autoritate publică(19).
32. Astfel, Curtea a constatat deja în mod expres că aprecierea caracterului independent al activității economice precede 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(20). 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(21), 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(22).
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(23).
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.

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 analizat 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(24).

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(25), 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(26).

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(27).

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 autorităților publice(28).

43. Condiția privind riscul economic a fost abordată în Hotărârea FCE Bank(29), 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(30).

44. Reamintim că aplicarea noțiunii de persoană impozabilă trebuie să fie uniformă și

coerent?(31). La urma urmei, condi?ia de independen?? se refer? exclusiv la *maniera în care se desf??oar? activit??ile economice*. F??r? îndoial?, jurispruden?a men?ionat? anterior, care stabile?te criteriile de apreciere privind independen?a activit??ii economice, se refer? exclusiv la persoanele fizice care îndeplinesc anumite atribu?ii oficiale ?i la persoane juridice de drept privat. Cu toate acestea, în opinia noastr?, nimic nu indic? faptul c? acelea?i criterii de apreciere nu ar fi aplicabile ?i activit??ilor economice desf??urate de organisme de drept public vizate la articolul 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112. Astfel, dac? aceste criterii se pot aplica în special institu?iilor private, ale c?ror structuri interne ?i practici comerciale pot s? fie adesea mai diversificate ?i mai complexe decât cele ale organismelor de drept public, ni se pare c? ele trebuie aplicate organismelor de drept public în acela?i mod. În aceast? privin??, specificitatea organismelor de drept public ?ine mai degrab? de activit??ile pe care acestea le desf??oar? în calitate de autoritate public?, activit??i care sunt luate în considerare separat, în temeiul regulii privind scutirea prev?zut? la articolul 13 din Directiva 2006/112.

45. Guvernul polonez a pretins c? criteriul privind riscul economic nu poate fi re?inut în cazul organismelor de drept public, întrucât municipalitatea sau institu?iile bugetare ale acesteia nu pot fi supuse unei proceduri de insolven??. Astfel, potrivit acestui guvern, organismele de drept public nu se expun unor riscuri economice comparabile celor asumate de organismele private care desf??oar? activit??i economice(32). În opinia acestui guvern, aplicarea criteriului independen?ei în cazul organismelor de drept public în acela?i mod ca în cazul institu?iilor private ar avea drept consecin?? faptul c? nici institu?iile bugetare, nici municipalit??ile înse?i nu ar îndeplini condi?iile pentru a fi considerate „persoane impozabile” în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112.

46. În opinia noastr?, existen?a unui risc economic trebuie în?eleas? într?un sens mai larg decât cel sus?inut de guvernul polonez. Astfel, realizarea riscului economic poate lua diverse forme, dar, în opinia noastr?, persoana care suport? riscul trebuie s? dispun? de un tip de patrimoniu pe care risc? s? îl piard?. De exemplu, pentru o institu?ie de credit, riscul economic poate fi incapacitatea unui client de a rambursa un împrumut(33). Constatarea c? un operator suport? riscul economic al activit??ii sale poate decurge de asemenea din faptul c? profitul pe care îl ob?ine din activitatea sa nu depinde doar de sumele legate în mod direct de respectiva activitate, ci ?i de cheltuielile ocazionate de organizarea resurselor umane ?i materiale necesare desf??ur?rii activit??ii, printre alte elemente(34).

47. Mai mult, Directiva 2006/112 se întemeiaz? pe ideea c? organismele de drept public vizate la articolul 13 alineatul (1), precum statul ?i municipalit??ile, pot fi supuse la plata TVA?ului pentru activit??ile pe care le desf??oar? în alt? calitate decât aceea de autoritate public?. Ele pot fi supuse la plata TVA?ului chiar ?i pentru activit??ile pe care le desf??oar? în calitate de autorit??i publice, „în m?sura în care calitatea lor de persoane neimpozabile determin? denatur?ri semnificative ale concuren?ei”(35). Astfel, faptul c? o institu?ie poate s? fac? obiectul unei proceduri de insolven?? nu reprezint? un criteriu determinant pentru a evalua calitatea sa de persoan? impozabil? în temeiul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112.

48. În opinia noastr?, caracterul independent al activit??ilor economice ale unei institu?ii privit din perspectiva riscurilor nu depinde atât de aspectul dac? aceast? institu?ie suport? un risc economic care decurge din activit??ile sale, cât de aspectul dac? exist? în realitate o alt? institu?ie care suport? la nivel de patrimoniu riscul legat de activit??ile economice ale primei institu?ii, în locul acesteia(36).

49. În concluzie, faptul c? o institu?ie suport? riscul economic reprezint? unul dintre elementele care trebuie luate în considerare la aprecierea modului în care aceast? institu?ie î?i desf??oar? activit??ile economice. Celelalte elemente susceptibile de a fi luate în considerare, men?ionate în

jurispruden??, sunt, printre altele, realizarea unei activit??i de c?tre o entitate în nume propriu ?i în contul s?u, existen?a unui patrimoniu propriu, organizarea liber? a modalit??ilor de desf??urare a muncii, a resurselor umane ?i materiale, precum ?i faptul c? institu?ia poart? r?spunderea contractual? ?i r?spunderea pentru daunele provocate ter?ilor. Aprecierea caracterului independent al unei activit??i economice în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie întreprins? de la caz la caz, luându?se în considerare toate împrejur?rile spe?ei.

D – *Cu privire la principiul subsidiarit??ii ?i la cel al autonomiei institu?ionale, prev?zute la articolul 5 alineatul (3) TUE ?i, respectiv, la articolul 4 alineatul (2) TUE*

50. În sfâr?it, trebuie subliniat faptul c? independen?a prev?zut? la articolul 9 din Directiva 2006/112 este evaluat? în raport cu *desf??urarea de activit??i economice*. Nu se ridic? problema dac? un organism de drept public este independent sau autonom în cadrul structurii autorit??ilor regionale ale unui stat membru sau care este statutul s?u în lumina dreptului administrativ intern. Prin urmare, autonomia institu?ional? a statelor membre în sensul articolului 4 alineatul (2) TUE nu este deloc afectat? de constat?rile precedente.

51. Guvernul elen a considerat c? originea confuziei create în această privin?? în prezenta cauz? se afl? în divergen?ele lingvistice din articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 men?ionate de instan?a de trimitere. Potrivit instan?ei de trimitere, versiunile în limba francez? ?i în limba englez? utilizeaz? expresia „în mod *independent*” („d?une façon *indépendante*” în limba francez?, „independently” în limba englez?), în timp ce versiunea în limba polon? folose?te expresia „în mod *autonom*” („samodzielnie” în limba polon?(37)). Remarc?m faptul c? expresia „în mod independent” este utilizat? de asemenea în diverse alte versiuni lingvistice(38).

52. În ceea ce prive?te divergen?ele lingvistice, reiese dintr-o jurispruden?? consacrat? c? nu este posibil ca formularea utilizat? în una dintre versiunile lingvistice ale unei dispozi?ii din dreptul Uniunii s? fie singurul temei pentru interpretarea acestei dispozi?ii sau ca acesteia s? i se atribuie un caracter prioritar în raport cu celelalte versiuni lingvistice. Astfel, dispozi?iile dreptului Uniunii trebuie interpretate ?i aplicate în mod uniform, în lumina versiunilor existente în toate limbile Uniunii Europene. În caz de neconcordan?? între diferitele versiuni lingvistice ale unui text al Uniunii, dispozi?ia în cauz? trebuie s? fie interpretat? în raport cu economia general? ?i cu finalitatea reglement?rii din care face parte(39).

53. Rezult? c? formularea utilizat? în versiunea în limba polon? nu poate fi folosit? în exclusivitate pentru interpretarea articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112. În această privin??, am amintit deja, la punctele 40-43 din prezentele concluzii, interpretarea jurispruden?ial? a articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112. În orice caz, ni se pare dificil de apreciat care ar fi diferen?a dintre o activitate desf??urat? „în mod independent” ?i una desf??urat? „în mod autonom” în lumina jurispruden?ei Cur?ii referitoare la acest criteriu. Pe de alt? parte, amintim c? prezentul litigiu are drept obiect nu caracterul independent sau autonom al institu?iei în cauz?, ci maniera în care aceasta î?i desf??oar? activitatea economic?.

54. Amintim de asemenea c? 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 dispozi?ii de drept intern privind organizarea municipalit??ilor.

55. A?a cum a constatat ?i Comisia, statele membre pot s? organizeze în mod liber structura ?i activit??ile organismelor lor de drept public, inclusiv prin optimizarea structurii lor interne în ceea ce prive?te normele în materie de TVA. Op?iunile unui stat membru legate de structura organizatoric? a organismelor de drept public pot avea diverse consecin?e la nivel de TVA, f?r? s? limiteze totu?i libertatea de care se bucur? respectivul stat membru în op?iunile sale. Cu toate

acestea, de?i statele membre dispun de libertatea de a alege men?ionat? la articolul 4 alineatul (2) TUE, consecin?ele anumitor alegeri sunt, în schimb, predeterminate de dreptul Uniunii(40).

56. Pe de alt? parte, trebuie amintit, astfel cum a subliniat chiar Republica Polon?, c? organismele de drept public nu au, în principiu, scopul de a desf??ura activit??i economice în alt? calitate decât cea de autoritate public?. Eventuala activitate economic? desf??urat? de organismele de drept public este accesorie ?i adesea legat? de îndeplinirea atribu?iilor de serviciu public. Supunerea la plata TVA?ului a organismelor de drept public pentru activit??ile economice pe care le desf??oar? în alt? calitate decât cea de autoritate public? nu este decât unul dintre elementele pe care statele membre le pot lua în considerare atunci când definesc structura organizatoric? a administra?iei lor.

57. În ceea ce prive?te principiul subsidiarit??ii, reiese în mod clar din formularea considerentului (65) al Directivei 2006/112(41) c? legiuitorul Uniunii a ?inut seama de acest principiu la redactarea acestei directive.

58. Amintim c?, în cauza principal?, completul extins al Naczelny S?d Administracyjny pare s? fi apreciat deja caracterul independent al activit??ilor institu?iilor bugetare ale municipalit??ii vizate în cererea de decizie preliminar?. Având în vedere caracterul analizei care trebuie efectuat? ?i necesitatea de a cunoa?te specificit??ile sistemului administra?iei locale poloneze, instan?a na?ional? este cea mai în m?sur? s? aprecieze, în lumina criteriilor elaborate de Curte(42), dac? institu?iile bugetare ale unei municipalit??ii, precum cele vizate în cauza principal?, î?i desf??oar? activit??ile în mod independent. Întrucât Curtea nu dispune de toate informa?iile necesare privind administra?ia local? din Polonia pentru a putea efectua o astfel de apreciere, îi revine instan?ei de trimitere sarcina s? o realizeze.

E – Cu privire la solicitarea de limitare în timp a efectelor hot?rârii

59. Invocând riscul unor repercusiuni economice grave, guvernul polonez a solicitat limitarea în timp a efectelor hot?rârii Cur?ii dac? aceasta ar aprecia c? institu?iile bugetare nu pot fi considerate drept persoane impozabile distincte în scopuri de TVA. În opinia acestui guvern, o asemenea pozi?ie ar afecta astfel în mod semnificativ modelul de func?ionare al administra?iei locale poloneze, ceea ce ar putea avea consecin?e negative asupra întregului sector al finan?elor publice din Polonia. În plus, Republica Polon? ar fi considerat cu bun??credin?? ?i consider? în continuare c? institu?iile bugetare pot fi considerate persoane impozabile în scopuri de TVA.

60. Trebuie remarcat faptul c? guvernul polonez a admis în cursul ?edin?ei c? impactul unei astfel de solu?ii asupra modelului de func?ionare al administra?iei locale ar fi mai degrab? de domeniul viitorului. Efectele retroactive ale hot?rârii decurg exclusiv din necesitatea de a recalcula taxele percepute în ultimii cinci ani(43).

61. Amintim în această privin?? c? TVA?ul este o tax? pe consum care se percepe asupra cheltuielilor sau a consumului final al bunurilor sau serviciilor de c?tre persoanele fizice sau juridice. Teoretic, TVA?ul ar trebui s? conduc? la o impozitare unic?, în sensul c? sarcina fiscal? care greveaz? un bun sau un serviciu ar trebui s? corespund? exact TVA?ului calculat pentru pre?ul de vânzare cerut consumatorului, indiferent de num?rul de tranzac?ii care au intervenit în cadrul procesului anterior etapei impozit?rii. Astfel, TVA?ul perceput pentru serviciile furnizate publicului de institu?iile bugetare ale unei municipalit??ii nu ar trebui s? depind? de modul de înregistrare a municipalit??ii în scopuri de TVA, adic? de faptul c? aceasta este înregistrat? împreun? cu institu?iile sale bugetare ca persoan? impozabil? unic? sau, dimpotriv?, c? institu?iile bugetare sunt înregistrate separat.

62. Cu toate acestea, astfel cum a remarcat municipalitatea Wroc?aw în cursul ?edin?ei, 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(44). 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 bunăcredință. Pentru a putea decide o astfel de limitare, este necesară întrunirea a două criterii esențiale, și anume bunacredință a celor interesați și riscul unor perturbări grave(45).

64. Mai precis, Curtea nu a recurs la această soluție decât în circumstanțe bine determinate, cu precizie în cazul în care exista un risc de repercusiuni economice grave cauzate mai ales de numărul mare de raporturi juridice constituite cu bunăcredință pe baza reglementării considerate ca fiind în mod legal în vigoare și atunci când reieșea că particularii și autoritățile naționale au fost determinate 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(46).

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 preced, considerăm că nu se justifică limitarea în timp a efectelor hotărârii pronunțate de Curte în prezenta cauză.

V – Concluzie

67. În lumina considerațiilor care preced, 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.”

1 – Limba originală: franceza.

2 – 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 – 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 – Așa se vede din Directiva 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 „Directiva”). În pofida numeroaselor modificări de redactare, dispozițiile relevante din Directiva 2006/112 sunt, în esență, identice cu dispozițiile corespunzătoare din Directiva. A se vedea în acest sens Hotărârea Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punctul 6).

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 putea exercita în mod corespunzător atribuțiile, municipalitatea poate înființa unități organizatorice 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).

9 – În cursul procedurii, 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 informat în legătură cu activitățile instituțiilor sale bugetare, să aplice o politică fiscală unică în cadrul municipalității și să elimine îndoielile 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.

10 – A se vedea punctul 17 din prezentele concluzii.

11 – În ceea ce privește articolul 4 alineatul (5) din Directiva, căruia îi corespunde în prezent articolul 13 din Directiva 2006/12, a se vedea Hotărârea Comisia/Regatul 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, a?adar, interpretat? în sensul „any one”, dup? modelul mai multor versiuni lingvistice diferite ale acestui articol (a se vedea în această privin?? Terra, B., ?i 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 Hot?rârile T?Mobile Austria ?i al?ii (C?284/04, EU:C:2007:381, punctul 48), Götz (C?408/06, EU:C:2007:789, punctul 15), Isle of Wight Council ?i al?ii (C?288/07, EU:C:2008:505, punctele 28-30), precum ?i Comisia/Finlanda (C?246/08, EU:C:2009:671, punctele 34 ?i 39). Această ordine a examin?rii a fost re?inut? ?i pentru Hot?rârile Comisia/Fran?a (C?276/97, EU:C:2000:424), Comisia/Irlanda (C?358/97, EU:C:2000:425), precum ?i Comisia/Regatul Unit (C?359/97, EU:C:2000:426). Cu toate acestea, în hot?rârile men?ionate nu s?a ridicat problema independen?ei activit??ii economice.

16 – Ordonan?a Gmina Wroc?aw (C?72/13, EU:C:2014:197, punctul 19).

17 – C?154/08, EU:C:2009:695, punctul 86.

18 – Articolul relevant în cauza respectiv? era articolul 4 alineatul (5) din A ?asea directiv?, care corespunde actualului articol 13 din Directiva 2006/112.

19 – În plus, această ordine a examin?rii a fost deja re?inut? în Hot?rârile Comisia/??rile de Jos (235/85, EU:C:1987:161) ?i Ayuntamiento de Sevilla (C?202/90, EU:C:1991:332). A se vedea în acest sens ?i Ordonan?a Mihal (C?456/07, EU:C:2008:293, punctele 21 ?i 22).

20 – Aceste situa?ii ar include notarii, executorii judec?tore?ti, persoanele care colectează impozitele ?i „registradores?liquidadores” spanioli. A se vedea în acest sens punctele 41 ?i 42 din prezentele concluzii.

21 – A se vedea în această privin?? punctul 28 din prezentele concluzii. Reiese din jurispruden?a privind articolul 4 din A ?asea directiv? c?, ?inând seama de scopul acestei directive, ?i anume acela de a crea un sistem comun al TVA?ului pe baza unei defini?ii uniforme a no?iunii „persoan? impozabil?”, această calitate trebuie s? fie apreciat? exclusiv pe baza criteriilor enun?ate la articolul 4 din directiva men?ionat? (a se vedea în acest sens Hot?rârea van Tiem, C?186/89, EU:C:1990:429, punctul 25, Hot?rârea BBL, C?8/03, EU:C:2004:650, punctul 36, precum ?i Hot?rârea HE, C?25/03, EU:C:2005:241, punctul 41). Articolul 4 din A ?asea directiv? cuprindea dispozi?iile care se reg?sesc în prezent la articolele 9 ?i 13 din Directiva 2006/112.

22 – Astfel, calificarea ca „persoan? impozabil?” nu depinde de caracterul de drept privat sau de drept public al persoanei care desf??oar? activit??ile economice (Terra, B., ?i Kajus, J., *op.cit.*, p. 431).

23 – Hot?rârile Isle of Wight Council ?i al?ii (C?288/07, EU:C:2008:505, punctele 25-28 ?i 38), Comisia/Irlanda (C?554/07, EU:C:2009:464, punctele 39-41), precum ?i Comisia/??rile de Jos (C?79/09, EU:C:2010:171, punctele 76 ?i 77).

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 – Hot?rârea van der Steen (C?355/06, EU:C:2007:615, punctele 21-25). Pentru acelea?i criterii, a se vedea ?i Hot?rârea Heerma (C?23/98, EU:C:2000:46, punctul 18).

27 – Hot?rârea Comisia/??rile de Jos (235/85, EU:C:1987:161, punctul 14) ?i 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).

31 – A se vedea punctul 34 din prezentele concluzii.

32 – Trebuie observat că, în ceea ce privește ajutoarele de stat, poate fi considerat 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 Sudașor (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 activităților 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 activităților 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 activităților 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 activităților lor, de eficiența „registradores/liquidadores” și, în anumite cazuri, chiar și de procentajul sancțiunilor și al amenzilor aplicate și încasate în exercitarea activităților de registrador/liquidador (Hotărârea Comisia/Spania, C-154/08, EU:C:2009:695, punctul 107).

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

36 – De exemplu, o piscină primară al cărei bazin de înot este utilizat de public seara și în weekend poate, fără îndoială, să fie supus 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.

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” și „liquidadores” vizați în cauza respectivă în vederea recuperării și lichidării unor impozite care sînt 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, „Întrucât, 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”.

42 – În această privință, împărțim 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 Balázs și Casa Județeană de Pensii Cluj (C-401/13 și C-432/13, EU:C:2015:26, punctul 50, precum și jurisprudența citată).

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