

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 29 września 2015 r.

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 9 ust. 1 – Artykuł 13 ust. 1 – Podatnicy – Interpretacja określenia „samodzielnie” – Podmiot gminny – Działalność gospodarcza prowadzona przez gminną jednostkę organizacyjną w charakterze innym niż jako organ władzy publicznej – Możliwość uznania takiej jednostki za „podatnika” w rozumieniu przepisów dyrektywy 2006/112 – Artykuł 4 ust. 2 TUE i art. 5 ust. 3 TUE

W sprawie C-276/14

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 10 grudnia 2013 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 5 czerwca 2014 r., w postępowaniu:

Gmina Wrocław

przeciwko

Ministrowi Finansów,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: V. Skouris, prezes, K. Lenaerts, wiceprezes, A. Tizzano, R. Silva de Lapuerta, T. von Danwitz, A. Ó Caoimh, J.C. Bonichot, C. Vajda, prezesi izb, E. Levits, A. Arabadjiev, M. Safjan, A. Prechal, E. Jarašiūnas, C.G. Fernlund (sprawozdawca) i J.L. da Cruz Vilaça, sędziowie,

rzecznik generalny: N. Jääskinen,

sekretarz: M. Aleksejev, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 5 maja 2015 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Gminy Wrocław przez L. Mazura, K. Sachsa, A. Błędowskiego oraz przez A. Januszkiewicz, działających w charakterze doradców podatkowych,
- w imieniu Ministra Finansów przez J. Kautego oraz T. Tratkiewicza, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu polskiego przez B. Majczynę oraz A. Kramarczyk-Szaładzińską, działających w charakterze pełnomocników,

- w imieniu rządu greckiego przez K. Paraskevopoulou oraz I. Kotsoni, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Owsiany-Hornung oraz L. Lozano Palacios, działające w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 30 czerwca 2015 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 9 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Gminą Wrocław (Polska) a Ministrem Finansów (zwanym dalej „ministrem”) w przedmiocie możliwości uznania gminnej jednostki budżetowej za podatnika podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”).

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Dyrektywa VAT uchyliła i zastąpiła od dnia 1 stycznia 2007 r. szóstą dyrektywę Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23, zwaną dalej „szóstą dyrektywą”). Zgodnie z motywami 1 i 3 dyrektywy VAT przekształcenie szóstej dyrektywy było konieczne celem przedstawienia wszystkich mających zastosowanie przepisów w sposób jasny i racjonalny w zmienionej strukturze i brzmieniu, bez wprowadzania co do zasady zmian merytorycznych.

4 Motyw 65 dyrektywy VAT stanowi:

„Ponieważ z wyżej wymienionych powodów cele niniejszej dyrektywy nie mogą zostać osiągnięte w sposób wystarczający przez państwa członkowskie, natomiast możliwe jest ich lepsze osiągnięcie na poziomie Wspólnoty, Wspólnota może przyjąć środki zgodnie z zasadą pomocniczości określoną w art. 5 traktatu. Zgodnie z zasadą proporcjonalności określoną w tym samym artykule niniejsza dyrektywa nie wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tych celów”.

5 Artykuł 9 ust. 1 owej dyrektywy, który zasadniczo powtarza brzmienie art. 4 ust. 1–3 szóstej dyrektywy, stanowi:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu».

6 Artykuł 13 ust. 1 omawianej dyrektywy, który co do zasady odpowiada art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy, przewiduje:

„Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują, lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami.

Jednakże, w przypadku gdy podejmują one takie działania lub dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tych działań lub transakcji, gdyby wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji.

W każdych okolicznościach podmioty prawa publicznego są uważane za podatników w związku z czynnościami określonymi w załączniku I, chyba że niewielka skala tych działań sprawia, że mogą być one pominięte».

Prawo polskie

7 Artykuł 15 ust. 1 i 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535 ze zm., zwanej dalej „ustawą o VAT”), stanowi:

„1. Podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

[...]

6. Nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych».

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

8 Spór pomiędzy Gminą Wrocław a ministrem dotyczy statusu podatkowego, w świetle podatku VAT, gminnych jednostek budżetowych, które są powiązane z tą gminą.

9 Z akt sprawy przedłożonych Trybunałowi wynika, że Gmina Wrocław wykonuje zadania powierzone jej na podstawie ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2001 r., nr 142, poz. 1591 ze zm.) z pomocą 284 samorządowych zakładów budżetowych i gminnych jednostek budżetowych, czyli m.in. szkół, domów kultury, powiatowych służb, inspekcji i straży.

10 W celu poznania stanowiska ministra w kwestii, kogo – gminę czy jednostkę budżetową – należy uważać za podatnika podatku VAT, jeżeli taka jednostka dokonuje transakcji opodatkowanych podatkiem VAT, Gmina Wrocław zwróciła się do ministra z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej ustawy o podatku VAT. Według owej gminy okoliczność, że wyłącznie gmina spełnia kryterium przewidziane w art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o podatku VAT, z uwagi na samodzielne prowadzenie działalności gospodarczej, powinna skłonić organy podatkowe do uznania, iż wyłącznie gmina może być podatnikiem podatku VAT w związku z działalnością gospodarczą wykonywaną przez taką jednostkę.

11 W interpretacjach indywidualnych minister uznał, że ponieważ gminne jednostki budżetowe wyodrębnione ze struktury Gminy Wrocław prowadzą – z punktu widzenia obiektywnych kryteriów – działalność gospodarczą samodzielnie i wykonują w związku z tym czynności opodatkowane podatkiem VAT, należy je uznać za odrębnych podatników VAT.

12 Gmina Wrocław wniosła wówczas do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu skargi o uchylenie tych interpretacji, które to skargi zostały oddalone. Następnie wspomniana gmina wniosła skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego.

13 Naczelny Sąd Administracyjny w składzie zwykłym, uznając, że w ramach skargi zachodzą poważne wątpliwości prawne, postanowił wystąpić do składu powiększonego owego sądu z pytaniem, czy gminna jednostka budżetowa jest podatnikiem podatku VAT.

14 Skład powiększony uznał, że w celu ustalenia, czy gminna jednostka budżetowa wykonuje samodzielnie działalność gospodarczą, po pierwsze, należy wziąć pod uwagę zarówno przepisy krajowe w dziedzinie podatku VAT, jak i dyrektywę VAT. W odniesieniu do art. 9 ust. 1 wspomnianej dyrektywy powyższy skład zauważył, że istnieje pewna rozbieżność między różnymi wersjami językowymi tego przepisu, bowiem niektóre z nich używają wyrażenia „samodzielnie”, a inne „niezależnie”. Ze względu na tę rozbieżność doktryna kładzie nacisk na znaczenie wykładni celowościowej omawianego przepisu, przyjmując, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, że każda osoba prowadząca działalność gospodarczą samodzielnie jest podatnikiem VAT. Po drugie, należy zbadać status prawny takiej jednostki w świetle polskiej konstytucji.

15 W odniesieniu do analizy tego statusu prawnego skład powiększony zasadniczo stwierdził, że gmina jako podstawowa jednostka samorządu terytorialnego ma osobowość prawną i przysługuje jej prawo własności i inne prawa majątkowe, podczas gdy gminna jednostka budżetowa stanowi jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej. O utworzeniu, zakresie kompetencji, połączeniu lub likwidacji takiej jednostki decyduje gmina.

16 Gminna jednostka budżetowa nie ma własnego mienia, natomiast zarządza pewną częścią majątku gminy, która została jej przez tę gminę powierzona. Wszelka działalność mogąca podlegać podatkowi VAT jest wykonywana w imieniu i na rachunek gminy w ramach limitu środków przyznanych jednostce przez gminę w uchwale budżetowej na dany rok.

17 Ponadto wydatki takiej jednostki są pokrywane bezpośrednio z budżetu gminy, a dochody są wpłacane na rachunek gminy. W aspekcie finansowym nie ma zatem związku

między wynikiem finansowym wypracowanym w ramach działalności gospodarczej wykonywanej przez gminną jednostkę budżetową a poniesionymi przez nią wydatkami, ani, w konsekwencji, ryzyka finansowego związanego z opodatkowanymi czynnościami. Wielkość wydatków gminnej jednostki budżetowej nie jest zatem związana z kwotą osiągniętych przez nią dochodów, którymi nie może ona zresztą dysponować. Co więcej, jednostka budżetowa nie odpowiada też za szkody wyrządzone swoją działalnością, odpowiedzialność tę ponosi wyłącznie gmina.

18 W świetle tych rozważań Naczelny Sąd Administracyjny w składzie powiększonym, odpowiadając na pytanie zwykłego składu owego sądu orzekł, że na podstawie prawa krajowego gminna jednostka budżetowa nie jest podatnikiem VAT ze względu na brak niezależności przy prowadzeniu działalności gospodarczej.

19 Naczelny Sąd Administracyjny w zwykłym składzie zastanawia się jednak nad kwestią, czy w świetle prawa Unii można wyciągnąć te same wnioski w dziedzinie opodatkowania podatkiem VAT z braku samodzielności podmiotów prawa publicznego, które dokonują transakcji opodatkowanych podatkiem VAT.

20 W tym względzie Naczelny Sąd Administracyjny wskazuje, że orzecznictwo Trybunału dotyczące kryterium samodzielności odnosi się do osób fizycznych oraz że Trybunał nie wypowiedział się wprost co do relacji między kryterium samodzielności zawartym w ogólnej definicji podatnika znajdującej się w art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT a szczególnymi regulacjami art. 13 tej dyrektywy w odniesieniu do podmiotów prawa publicznego, a konkretniej co do kwestii, czy kryterium to powinno być spełnione, aby taki podmiot mógł zostać zakwalifikowany jako podatnik VAT w związku z jego działalnością, która nie wchodzi w zakres wykonywania władzy publicznej.

21 Ponadto sąd ten zastanawia się również nad kwestią, jak należy interpretować te dwa przepisy w świetle zasady autonomii instytucjonalnej i pomocniczości przewidzianej w art. 4 ust. 2 TUE i art. 5 ust. 3 TUE.

22 W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy w świetle art. 4 ust. 2 [TUE] w związku z art. 5 ust. 3 [TUE] jednostka organizacyjna gminy (lokalnego organu władzy w Polsce) może być uznana za podatnika VAT, w sytuacji gdy wykonuje czynności w charakterze innym niż organ władzy publicznej w rozumieniu art. 13 dyrektywy [VAT], pomimo że nie spełnia warunku samodzielności (niezależności) przewidzianego w art. 9 ust. 1 tej dyrektywy?”.

23 Na podstawie art. 16 akapit trzeci statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej rząd polski złożył wniosek o rozpoznanie sprawy przez Trybunał w składzie wielkiej izby.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

24 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający w istocie dąży do ustalenia, czy art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że podmioty prawa publicznego, takie jak gminne jednostki budżetowe będące przedmiotem postępowania głównego, mogą być uznane za podatników VAT, w sytuacji gdy nie spełniają kryterium samodzielności przewidzianego w tym przepisie.

25 W celu ustalenia znaczenia przepisu prawa Unii należy mieć na uwadze jednocześnie jego treść, kontekst oraz jego cele. Ponadto zarówno względy jednolitego stosowania prawa Unii, jak i zasada równości przemawiają za tym, by treść przepisu prawa Unii, który nie zawiera wyraźnego odesłania do prawa państw członkowskich dla określenia jego znaczenia i zakresu, interpretować zwykle w całej Unii Europejskiej w sposób autonomiczny i jednolity (wyrok Komisja/Szwecja, C-480/10, EU:C:2013:263, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 Dyrektywa VAT, której celem jest ustanowienie wspólnego systemu VAT, wyznacza bardzo szeroki zakres podatku VAT. W celu jednolitego stosowania owej dyrektywy konieczne jest, aby pojęcia określające ów zakres stosowania, takie jak pojęcia transakcji podlegających opodatkowaniu, podatników i działalności gospodarczej, były interpretowane w sposób autonomiczny i jednolity, niezależnie od celów i wyników danych transakcji (zob. podobnie wyrok Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 48–56).

27 Tytuł III dyrektywy VAT jest poświęcony pojęciu „podatnika”. Zgodnie z pierwszym przepisem tego tytułu, czyli art. 9 ust. 1, „»[p]odatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności”.

28 Sformułowania użyte we wspomnianym przepisie, w szczególności sformułowanie „jakakolwiek”, nadają pojęciu „podatnika” szerokie znaczenie wskazujące na samodzielność prowadzenia działalności gospodarczej w tym sensie, że, jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 28 i 29 opinii, wszelkie osoby fizyczne i prawne, tak prawa publicznego, jak i prywatnego, a nawet jednostki pozbawione osobowości prawnej, które obiektywnie spełniają kryteria zawarte w tym przepisie, są uznawane za podatników VAT.

29 Jednakże poprzez odstępstwo od tej ogólnej zasady opodatkowania przewidzianej w art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, art. 13 ust. 1 owej dyrektywy wyłącza podmioty prawa publicznego z kategorii podatnika w związku z działalnością, którą podejmują, lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, chyba że wykluczenie tych podmiotów z kategorii podatników prowadziłoby do znaczących zakłóceń konkurencji (wyrok Komisja/Niderlandy, C-79/09, EU:C:2010:171, pkt 77).

30 Aby zatem podmiot prawa publicznego mógł zostać uznany za podatnika w rozumieniu dyrektywy VAT, zgodnie z jej art. 9 ust. 1 powinien on samodzielnie prowadzić działalność gospodarczą.

31 W odniesieniu do sprawy w postępowaniu głównym należy stwierdzić, że nie jest kwestionowany gospodarczy charakter rozpatrywanej działalności. Bezsporne jest również, że sprawa dotyczy działalności gospodarczej, która nie wchodzi w zakres wyjątku przewidzianego w art. 13 ust. 1 dyrektywy VAT.

32 Powstaje zatem pytanie, czy gminne jednostki budżetowe, takie jak będące przedmiotem postępowania głównego, prowadzą daną działalność gospodarczą samodzielnie i z tego względu powinny być opodatkowane podatkiem VAT.

33 W celu ustalenia, czy taka jednostka prowadzi działalność gospodarczą samodzielnie, należy zbadać, jak wynika z orzecznictwa Trybunału, czy w ramach prowadzenia tej działalności jest ona podporządkowana gminie, do której należy (zob. podobnie wyroki:

Komisja/Niderlandy, 235/85, EU:C:1987:161, pkt 14; Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, EU:C:1991:332, pkt 10; FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, pkt 35–37; a także Komisja/Hiszpania, C-154/08, EU:C:2009:695, pkt 103–107).

34 W tym względzie, jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 40 i 41 opinii, aby ocenić istnienie wspomnianego podporządkowania, należy zbadać, czy dana osoba wykonuje działalność we własnym imieniu, na własny rachunek i własną odpowiedzialność oraz czy ponosi ona związane z prowadzeniem działalności ryzyko gospodarcze. Celem stwierdzenia samodzielności danej działalności Trybunał wziął więc pod uwagę brak jakiegokolwiek podporządkowania hierarchicznego władzom publicznym podmiotów niebędących częścią struktury administracji publicznej, a także fakt, że działają one na własny rachunek i na własną odpowiedzialność, że swobodnie kształtują zasady wykonywania swojej pracy i że same pobierają stanowiące ich dochód zasadnicze wynagrodzenie (zob. podobnie wyroki: Komisja/Niderlandy, 235/85, EU:C:1987:161, pkt 14; Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, pkt 18; a także van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615, pkt 21–25).

35 W tym kontekście należy wyjaśnić, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 44 opinii, że takie same kryteria oceny przesłanki samodzielności wykonywania działalności gospodarczej mogą mieć zastosowanie do podmiotów prawa publicznego i do osób prywatnych.

36 Posłużenie się sformułowaniami, które nie są dokładnie takie same we wszystkich wersjach językowych art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, nie podważa tego stwierdzenia. Zarówno bowiem sformułowanie „samodzielnie”, jak i sformułowanie „niezależnie” wskazują na potrzebę oceny podporządkowania wykonywania działalności gospodarczej.

37 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że jednostki budżetowe będące przedmiotem postępowania głównego wykonują działalność gospodarczą powierzoną im w imieniu i na rachunek Gminy Wrocław oraz że nie odpowiadają one za szkody spowodowane tą działalnością, ponieważ odpowiedzialność tę ponosi wyłącznie gmina.

38 Ze wspomnianego postanowienia wynika również, że owe jednostki nie ponoszą ryzyka gospodarczego związanego z rzeczoną działalnością, ponieważ nie dysponują własnym majątkiem, nie osiągają własnych dochodów i nie ponoszą kosztów dotyczących takiej działalności, bowiem uzyskane dochody są wpłacane do budżetu Gminy Wrocław, a wydatki są pokrywane bezpośrednio z tego budżetu.

39 Zatem, jak też stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w składzie powiększonym, gminę taką jak Gmina Wrocław i jej jednostki budżetowe, w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym, należy uznać za jednego i tego samego podatnika w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT.

40 Wreszcie, w odpowiedzi na wątpliwości sądu odsyłającego należy w pierwszej kolejności wyjaśnić, iż powyższy wniosek odnoszący się do art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, jako że dotyczy wyłącznie kwestii opodatkowania podatkiem VAT podmiotów prawa publicznego lub osób prywatnych, nie wpływa na gwarancje przewidziane w art. 4 ust. 2 TUE.

41 W drugiej kolejności wniosek ten jest również zgodny z zasadą pomocniczości przewidzianą w art. 5 ust. 3 TUE. Jak bowiem wynika z motywu 65 dyrektywy VAT, jej cel,

czyli harmonizacja ustawodawstw państw członkowskich w celu ustanowienia wspólnego systemu VAT, może być lepiej osiągnięty na poziomie Unii.

42 Mając na względzie powyższe rozważania, na pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć, iż art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT powinien być interpretowany w ten sposób, że podmioty prawa publicznego, takie jak gminne jednostki budżetowe będące przedmiotem postępowania głównego, nie mogą być uznane za podatników VAT, ponieważ nie spełniają kryterium samodzielności przewidzianego w tym przepisie.

W przedmiocie ograniczenia skutków niniejszego wyroku w czasie

43 Na wypadek gdyby Trybunał uznał, iż gminne jednostki budżetowe nie mogą być uznane za podatników VAT, rząd polski w uwagach na piśmie zwrócił się do Trybunału z wnioskiem o ograniczenie skutków wyroku w czasie.

44 Należy w tym miejscu przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem wykładnia przepisu prawa Unii dokonana przez Trybunał w ramach kompetencji przyznanej mu w art. 267 TFUE wyjaśnia i precyzuje znaczenie oraz zakres tego przepisu, tak jak powinien lub powinien być on być rozumiany i stosowany od chwili jego wejścia w życie. Z powyższego wynika, że sądy mogą i powinny stosować zinterpretowany w ten sposób przepis również do stosunków prawnych powstałych i ukształtowanych przed wydaniem orzeczenia w sprawie wniosku o dokonanie wykładni, jeżeli spełnione są wszystkie pozostałe przesłanki wszczęcia przed właściwym sądem postępowania w sprawie związanej ze stosowaniem takiego przepisu (wyrok Balazs, C-401/13 i C-432/13, EU:C:2015:26, pkt 49, a także przytoczone tam orzecznictwo).

45 Zatem jedynie w wyjątkowych wypadkach Trybunał, stosując ogólną zasadę pewności prawa leżącą u podstaw porządku prawnego Unii może uznać, że należy ograniczyć ze skutkiem dla wszystkich zainteresowanych możliwość powoływania się na zinterpretowany przez niego przepis celem podważenia stosunków prawnych nawiązanych w dobrej wierze. Aby tego rodzaju ograniczenie mogło mieć miejsce, powinny zostać spełnione dwie istotne przesłanki, mianowicie dobra wiara zainteresowanych i ryzyko wystąpienia poważnych trudności (wyrok Balazs, C-401/13 i C-432/13, EU:C:2015:26, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

46 W tym względzie wystarczy stwierdzić, że rząd polski nie wykazał ryzyka wystąpienia poważnych trudności. Na rozprawie rząd ten przyznał bowiem, że nie jest w stanie ocenić spornych konsekwencji gospodarczych.

47 W tych okolicznościach nie ma podstaw do ograniczenia skutków niniejszego wyroku w czasie.

W przedmiocie kosztów

48 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (wielka izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że podmioty prawa publicznego, takie jak gminne jednostki budżetowe będące przedmiotem postępowania głównego, nie mogą być uznane za podatników podatku od wartości dodanej, ponieważ nie spełniają kryterium samodzielności przewidzianego w tym przepisie.