



# Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL  
E. SHARPSTON  
van 6 december 2018<sup>1</sup>

**Zaak C-566/17**

**Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach  
tegen  
Szef Krajowej Administracji Skarbowej**

[verzoek van de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (bestuursrechter in eerste aanleg Wrocław, Polen) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Recht op aftrek van de voorbelasting op goederenleveringen en diensten die op onlosmakelijk verbonden wijze worden gebruikt voor economische en niet-economische activiteiten – Bepaling van het aftrekbare gedeelte van de voorbelasting – Beginsel van fiscale neutraliteit – Vraag of en in welke mate de berekening van de voorbelasting bij wet moet zijn vastgesteld – Ontbreken van nationale regels voor methoden voor de bepaling van de verdeling van de voorbelasting op goederenleveringen en diensten die op onlosmakelijk verbonden wijze worden gebruikt voor economische en niet-economische activiteiten”

1. Dit verzoek om een prejudiciële beslissing wordt gedaan in het kader van een geschil over de omvang van het recht op aftrek van voorbelasting op goederen en diensten die door belastingplichtigen op onlosmakelijk verbonden wijze worden gebruikt voor zowel hun economische als hun niet-economische activiteiten.

2. Hoewel uit de opzet van richtlijn 2006/112/EG<sup>2</sup> blijkt dat op dit recht alleen aanspraak kan worden gemaakt voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de eerste soort activiteit, voorziet die richtlijn niet in methoden of criteria voor de verdeling van de voorbelasting in dergelijke situaties. De verwijzende rechter wenst te vernemen of het feit dat in het nationale recht evenmin specifieke regels voor deze kwestie bestaan, van invloed is op de mate waarin een belastingplichtige het recht op aftrek van voorbelasting op dergelijke goederen en diensten kan uitoefenen. In het bijzonder rijst de vraag of er in het Unierecht een algemeen beginsel of een grondrecht bestaat dat eraan in de weg zou staan dat de nationale rechter in dergelijke omstandigheden deze beperkingen van het recht op aftrek toepast in de zaak in het hoofdgeding.

<sup>1</sup> Oorspronkelijke taal: Engels.

<sup>2</sup> Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1).

## Richtlijn 2006/112/EG

3. Volgens artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 wordt als „belastingplichtige” beschouwd „eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit”. Artikel 13 van deze richtlijn bepaalt dat publiekrechtelijke lichamen „niet als belastingplichtigen [worden] aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen”.

4. Titel X van richtlijn 2006/112 („Aftrek”) is onderverdeeld in verschillende hoofdstukken. In hoofdstuk 1 („Ontstaan en omvang van het recht op aftrek”) bepaalt artikel 168: „Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze [belastingplichtige] gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag<sup>3</sup> de volgende bedragen af te trekken: a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht”<sup>4</sup>.

5. In hoofdstuk II („Evenredige aftrek”) bepaalt artikel 173, lid 1, dat „voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor [...] handelingen, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, [...] aftrek slechts [wordt] toegestaan voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (evenredige aftrek)”. In dat artikel is verder bepaald dat „het aftrekbare gedeelte [...] overeenkomstig [de formule zoals vastgesteld in] de artikelen 174 en 175 [wordt] bepaald voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen”<sup>5</sup>.

## Nationaal recht

### *Grondwet van de Republiek Polen*

6. Krachtens artikel 217 van de grondwet van de Republiek Polen moeten maatregelen met betrekking tot de heffing van belastingen, waaronder de vaststelling van de belastingplichtigen, de belastingtarieven en de regels voor het verlenen van belastingverminderingen en kwijtscheldingen, alsmede de categorieën belastingplichtigen die van belasting zijn vrijgesteld, bij wet worden vastgesteld.

### *Btw-wet*

7. Richtlijn 2006/112 is in de Poolse rechtsorde omgezet bij de Ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting op goederen en diensten) van 11 maart 2004, zoals gewijzigd.<sup>6</sup>

8. Artikel 15, lid 6, van de btw-wet bepaalt dat overheidsorganen en hun uitvoerende diensten niet als belastingplichtigen worden beschouwd op het gebied van bij bijzondere bepalingen vastgestelde taken waarmee zij zijn belast, met uitzondering van handelingen die op grond van privaatrechtelijke overeenkomsten worden verricht.

3 Hierna ook: „btw” of „verschuldigde btw”.

4 Hierna: „voorbelasting”.

5 Artikel 174 definieert de elementen die moeten worden opgenomen in de teller en de noemer van de breuk die moet worden gebruikt voor de berekening van het aftrekbare gedeelte van de voorbelasting. Artikel 175 bepaalt dat het aftrekbare gedeelte door de belastingplichtige op jaarbasis moet worden berekend of onder toezicht van de belastingdiensten aan de hand van zijn eigen prognoses voorlopig moet worden geraamd en moet worden herzien in het daaropvolgende jaar wanneer de exacte aftrek bekend is.

6 Dz. U. 2011, nr. 177, volgnr. 1054 (hierna: „btw-wet”).

9. Artikel 86, lid 1, van de btw-wet is de bepaling waarbij artikel 168 van richtlijn 2006/112 in de nationale rechtsorde is omgezet. Daarin is bepaald: „*Voor zover* de in artikel 15 bedoelde belastingplichtigen goederen en diensten gebruiken om belastbare handelingen te verrichten, zijn zij gerechtigd om het bedrag aan voorbelasting af te trekken van het verschuldigde belastingbedrag [...]” (cursivering van mij).

10. Artikel 90, leden 1 tot en met 3, van de btw-wet vormt de omzetting van de artikelen 173 tot en met 175 van richtlijn 2006/112 voor zover deze bepalingen de evenredige aftrek van de btw regelen voor goederen en diensten die door een belastingplichtige worden gebruikt voor zowel economische activiteiten waarvoor recht op aftrek bestaat als voor activiteiten waarvoor geen recht op aftrek bestaat.

11. Met ingang van 1 januari 2016 werden de leden 2a tot en met 2h toegevoegd aan artikel 86 van de btw-wet. Deze bepalingen bevatten een niet-uitputtende lijst van methoden die een belastingplichtige kan gebruiken voor de bepaling van het aftrekbare gedeelte van de voorbelasting op goederenleveringen en diensten die zowel voor de economische als de niet-economische activiteiten van die belastingplichtige worden gebruikt.

### **Feiten, procedure en de prejudiciële vraag**

12. De Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach (samenwerkingsverband van gemeenten in Zagłębie Miedziowe, gevestigd te Polkowice; hierna: „samenwerkingsverband”) is een publiekrechtelijk lichaam dat door verschillende lokale overheden is belast met de uitvoering van hun wettelijke taken op het gebied van afvalbeheer in het geografische gebied waarvoor zij verantwoordelijk zijn. Voor de uitvoering van deze taken ontvangt het samenwerkingsverband een retributie voor afvalbeheer. Volgens het nationale recht wordt het samenwerkingsverband in dit verband niet als belastingplichtige beschouwd en zijn zijn activiteiten derhalve niet aan de btw onderworpen.

13. Tussen 2013 en 2015 heeft het samenwerkingsverband bijkomende diensten tegen betaling verricht, bestaande uit het beschikbaar stellen en vervoeren van containers voor verschillende soorten afval. De verrichting van deze diensten vormt een economische activiteit in de zin van richtlijn 2006/112. Sommige van deze diensten zijn onderworpen aan verschillende btw-tarieven, terwijl andere vrijgesteld zijn van btw.

14. In die periode heeft het samenwerkingsverband uitgaven gedaan voor lopende zaken en investeringen. Een deel van die uitgaven had betrekking op goederenleveringen en diensten in verband met zowel zijn economische als zijn niet-economische activiteiten.

15. Het samenwerkingsverband heeft twijfels geuit over de correcte berekeningswijze van het aftrekbare gedeelte van de voorbelasting die over dergelijke goederenleveringen en diensten wordt geheven. Daarom heeft het de Szef Krajowej Administracji Skarbowej (hoofd van de nationale belastingdienst, Polen)<sup>7</sup> verzocht zich uit te spreken over zijn positie in het kader van de btw-regels.

<sup>7</sup> Hierna: „belastingorgaan”.

16. Op 17 oktober 2016 heeft het belastingorgaan<sup>8</sup> geoordeeld dat het samenwerkingsverband voor de bepaling van het aftrekbare gedeelte van de voorbelasting eerst het gedeelte van de voorbelasting in verband met zijn economische activiteit moet bepalen, namelijk de handelingen die aan de btw zijn onderworpen of van die belasting zijn vrijgesteld, en dat het vervolgens, aangezien sommige van zijn activiteiten van btw zijn vrijgesteld, de formule van artikel 90 van de btw-wet moet toepassen op het aldus verkregen bedrag. Het belastingorgaan was ook van oordeel dat het uitsluitend de verantwoordelijkheid van de belastingplichtige was om de berekeningsmethode te kiezen.

17. Het samenwerkingsverband heeft dit besluit bij de verwijzende rechter aangevochten. Het heeft aangevoerd dat de btw-wet niet voorziet in een aanvankelijke verdeling van de voorbelasting en dat zijn recht op aftrek van deze belasting derhalve alleen onderworpen kan zijn aan de toepassing van de in artikel 90 van de btw-wet gedefinieerde formule.

18. In dit verband merkt de verwijzende rechter op dat er ten tijde van de feiten in de nationale rechtsorde geen bepalingen bestonden die criteria of methoden bevatten voor de berekening van het aftrekbare gedeelte van de voorbelasting op goederenleveringen en diensten die op onlosmakelijk verbonden wijze worden gebruikt voor zowel de economische als de niet-economische activiteiten van een belastingplichtige. De verwijzende rechter wijst erop dat in het geval van rechtspersonen die publiekrechtelijke wettelijke taken vervullen, het ontbreken van dergelijke regels heeft geleid tot een administratieve praktijk waarbij een recht op aftrek van de volledige voorbelasting op dergelijke goederenleveringen en diensten wordt toegekend, zelfs als slechts een fractie van dergelijke goederenleveringen en diensten daadwerkelijk ten dienste staan van een economische activiteit en de overige goederenleveringen en diensten worden gebruikt voor activiteiten die buiten de werkingssfeer van richtlijn 2006/112 vallen.<sup>9</sup> De verwijzende rechter voegt daaraan toe dat deze praktijk is ontwikkeld op basis van het arrest van de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) van 24 oktober 2011<sup>10</sup>, in samenhang met het in artikel 217 van de grondwet van de Republiek Polen neergelegde beginsel dat het recht om belastingen en rechten te heffen de exclusieve bevoegdheid van de wetgever is.

19. Tegen deze achtergrond heeft de verwijzende rechter de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag voorgelegd:

„Verzetten artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112/EG [...] en het beginsel van de neutraliteit van de btw zich tegen een nationale praktijk waarbij een recht wordt toegekend op volledige aftrek van de voorbelasting over aangekochte goederen en diensten die worden gebruikt zowel ten behoeve van handelingen van de belastingplichtige die binnen de werkingssfeer van de btw vallen (belastbaar en vrijgesteld) als ten behoeve van handelingen die buiten de werkingssfeer van de btw vallen, aangezien in het nationale recht geen methoden en criteria zijn neergelegd voor de verdeling van de voorbelasting die over bovengenoemde soorten handelingen is betaald?”

20. Het samenwerkingsverband, de Poolse regering en de Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. Ter terechtzitting van 20 september 2018 hebben al deze partijen en verweerder in de procedure voor de verwijzende rechter (het belastingorgaan) mondelinge opmerkingen gemaakt.

8 Naar ik heb begrepen is dit soort administratieve handelingen in wezen een formele uitdrukking van het standpunt van de autoriteiten over de juiste uitlegging en toepassing van een bepaalde bepaling van de belastingwetgeving op de feitelijke omstandigheden van een bepaalde belastingplichtige. Deze procedure is neergelegd in de artikelen 14b-14s van de Ordynacja podatkowa van 29 augustus 1997 (wet inzake de procedure in belastingzaken), Dz. U. 1997, nr. 137, volgnr. 926, zoals gewijzigd.

9 Hierna: „recht op volledige aftrek”.

10 Zaak I FPS 9/10. De verwijzende rechter heeft verklaard dat de Naczelny Sąd Administracyjny in die uitspraak heeft geoordeeld dat het *niet* de bedoeling was dat de in artikel 90 van de btw-wet neergelegde formule van toepassing is op de voorbelasting op goederenleveringen en diensten die op onlosmakelijk verbonden wijze worden gebruikt voor zowel de economische als de niet-economische activiteiten van een belastingplichtige. De verwijzende rechter heeft toegelicht dat de Naczelny Sąd Administracyjny in de motivering van dit besluit heeft verklaard dat een belastingplichtige recht heeft op volledige aftrek van de voorbelasting op dergelijke goederenleveringen en diensten, aangezien de Poolse wetgever heeft nagelaten de methoden en criteria voor de verdeling van de voorbelasting tussen btw-plichtige en niet-btw-plichtige handelingen vast te stellen.

## Voorafgaande opmerkingen

21. Zoals ik hierboven heb uitgelegd<sup>11</sup>, bestaat de belangrijkste wettelijke verplichting van het samenwerkingsverband in de verlening van diensten van algemeen belang. De verwijzende rechter wijst er terecht op dat dergelijke activiteiten geen economische activiteit in de zin van artikel 9 van richtlijn 2006/112 vormen en buiten de werkingssfeer van deze richtlijn vallen. Daaruit volgt dat het samenwerkingsverband overeenkomstig artikel 13 van die richtlijn in dat opzicht geen belastingplichtige is.

22. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat slechts een restgedeelte van de activiteiten van het samenwerkingsverband van economische aard is in de zin van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 en dat het samenwerkingsverband bijgevolg alleen voor die activiteiten een belastingplichtige in de zin van deze richtlijn is.

23. Het samenwerkingsverband brengt *geen btw* in rekening over de diensten die het verricht in het kader van zijn wettelijke opdracht van algemeen belang. Daarentegen is het verplicht btw tegen het toepasselijke tarief in rekening te brengen over de bijkomende diensten die het aan zijn klanten verleent en deze belasting bij hen te innen.

24. De leveranciers van het samenwerkingsverband heffen *voorbelasting* tegen de geldende tarieven op de goederenleveringen en diensten die het samenwerkingsverband afneemt, ongeacht het doel waarvoor het die leveringen vervolgens gebruikt. Daarbij kunnen drie categorieën goederenleveringen en diensten worden onderscheiden: i) leveringen die uitsluitend worden gebruikt voor economische activiteiten; ii) leveringen die uitsluitend worden gebruikt voor wettelijke activiteiten van algemeen belang; en iii) leveringen die op onlosmakelijk verbonden wijze worden gebruikt voor beide soorten activiteiten.<sup>12</sup>

25. In het hoofdgeding staat vast dat de voorbelasting op de eerste categorie goederenleveringen en diensten *volledig aftrekbaar* is, terwijl de voorbelasting op de tweede categorie goederenleveringen en diensten *niet aftrekbaar* is.

## Beoordeling van de prejudiciële vraag

26. Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of de administratieve praktijk waarbij aan belastingplichtigen, zoals het samenwerkingsverband, die zowel een wettelijke activiteit van algemeen belang als een economische activiteit verrichten, het recht wordt toegekend op volledige aftrek van de voorbelasting op goederenleveringen en diensten die op onlosmakelijk verbonden wijze worden gebruikt voor zowel de economische als de niet-economische activiteiten van de belastingplichtige (de derde categorie hierboven), verenigbaar is met het Unierecht.

27. De twijfels van de verwijzende rechter lijken voort te vloeien uit het feit dat niet alleen in de btw-wet, maar ook in richtlijn 2006/112 bepalingen in verband met deze kwestie ontbreken.

28. Volgens vaste rechtspraak harmoniseert richtlijn 2006/112 niet de methoden of criteria die de lidstaten moeten toepassen bij de vaststelling van bepalingen voor de verdeling van de voorbelasting naargelang de onderliggende kosten worden gebruikt voor economische dan wel niet-economische activiteiten.<sup>13</sup>

<sup>11</sup> Zie de punten 12-14 supra.

<sup>12</sup> Zie punt 14 supra.

<sup>13</sup> Arrest van 13 maart 2008, *Securita* (C-437/06, EU:C:2008:166, punt 33).

29. Het Hof heeft met name geoordeeld dat de in de artikelen 173 tot en met 175 van richtlijn 2006/112 vastgestelde regeling van evenredige aftrek slechts kan worden toegepast in gevallen waarin een belastingplichtige de goederen en diensten zowel gebruikt voor economische handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat als voor economische handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat.<sup>14</sup> Het is derhalve niet de bedoeling dat deze regeling wordt toegepast in het kader van de voorbelasting op goederenleveringen en diensten die *op onlosmakelijk verbonden wijze* worden gebruikt voor zowel de economische als de niet-economische activiteiten van een belastingplichtige.

30. Uit eerbied voor de overblijvende bevoegdheid van de lidstaten en om praktische redenen in verband met de diversiteit en complexiteit van feitelijke situaties, waardoor het Hof niet is toegestaan de ene methode of formule te verkiezen boven de andere, heeft het Hof geweigerd om in de plaats van de wetgever van de Unie en van de nationale autoriteiten een algemene methode voor de berekening van het pro rata voor economische en niet-economische activiteiten vast te stellen.<sup>15</sup>

31. Bijgevolg is het de taak van de lidstaten om *met eerbiediging van de beginselen die aan het gemeenschappelijke btw-stelsel ten grondslag liggen*, passende methoden en criteria vast te stellen opdat de belastingplichtigen de nodige berekeningen kunnen maken.<sup>16</sup> Hoewel de lidstaten derhalve verplicht zijn dergelijke methoden en criteria vast te stellen, beschikken zij over een zekere beoordelingsbevoegdheid ten aanzien van deze regels<sup>17</sup>, mits zij niet voorbijgaan aan het *doel* van artikel 168 van richtlijn 2006/112 en de *plaats* ervan binnen de btw-regeling<sup>18</sup>.

32. Daarom zal ik mijn beoordeling beginnen met het verkennen van de grenzen van die beoordelingsbevoegdheid. Daarbij doorloop ik verscheidene fasen: eerst zal ik onderzoeken of richtlijn 2006/112 of het beginsel van fiscale neutraliteit eraan in de weg staat dat aan een belastingplichtige het recht wordt toegekend op volledige aftrek van voorbelasting op goederenleveringen en diensten die op onlosmakelijk verbonden wijze worden gebruikt voor zowel economische als niet-economische activiteiten. Indien die vraag bevestigend moet worden beantwoord, zal ik mij buigen over de gevolgen van dat antwoord voor de beoordelingsbevoegdheid van de lidstaten en de verplichtingen van de nationale rechterlijke instanties. Tot slot zal ik onderzoeken of het samenwerkingsverband zich niettemin kan beroepen op andere bepalingen van richtlijn 2006/112 of op algemene beginselen van het Unierecht om het recht op volledige aftrek te verkrijgen.

### ***Verzet richtlijn 2006/112 of het beginsel van fiscale neutraliteit zich tegen het recht op volledige aftrek?***

33. Om te beginnen wil ik wijzen op de basiskenmerken van de btw-regeling zoals neergelegd in richtlijn 2006/112.

34. Het Hof heeft consequent geoordeeld dat de „wezenlijke kenmerken” van de btw de volgende zijn: i) de btw is algemeen van toepassing op handelingen (leveringen) betreffende goederen of diensten (universaliteitsbeginsel); ii) het bedrag ervan is evenredig aan de prijs die de belastingplichtige voor zijn goederen of diensten ontvangt; iii) de heffing vindt plaats in elke fase van het productie- en

14 Arrest van 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schifffahrt (C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496, punt 26). Het Hof heeft voorts uitgelegd dat, wil de door het gemeenschappelijk stelsel van btw nagestreefde doelstelling van volstrekte neutraliteit niet worden geschaad, de handelingen die niet binnen de werkingssfeer van richtlijn 2006/112/EG vallen en dus geen recht op aftrek geven, dienovereenkomstig moeten worden uitgesloten van de noemer van de breuk die wordt gebruikt voor de berekening van het aftrekbare gedeelte van de voorbelasting overeenkomstig artikel 173 (arresten van 29 april 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, punt 54, en 27 september 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, punt 44).

15 Arrest van 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schifffahrt (C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496, punt 32).

16 Arrest van 13 maart 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punt 34).

17 Arrest van 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schifffahrt (C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496, punt 27).

18 Zie naar analogie arrest van 14 september 2006, Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, punt 28).

distributieproces, met inbegrip van de kleinhandelsfase, ongeacht het aantal handelingen dat eraan voorafging; en iv) de belastingplichtige kan de in eerdere fasen van het productie- en distributieproces voldane bedragen op de verschuldigde btw in mindering brengen, zodat die belasting daadwerkelijk telkens slechts over de in een bepaalde fase toegevoegde waarde wordt geheven en de last uiteindelijk op de consument drukt die geen recht op aftrek van voorbelasting heeft.<sup>19</sup> In economische termen is de btw dus een algemene, niet-cumulatieve omzetbelasting die in meerdere fasen wordt geheven.

#### *Plaats van het recht op aftrek van voorbelasting in de gemeenschappelijke btw-regeling*

35. Volgens vaste rechtspraak van het Hof maakt het recht op aftrek van voorbelasting een integrerend deel uit van de btw-regeling en is het een basisbeginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel.<sup>20</sup>

36. Dat recht is niet autonoom en mag dus niet op zichzelf staand worden beoordeeld.

37. In de eerste plaats is het centrale kenmerk van de btw-regeling dat elke belastingplichtige *voor rekening van de staat btw int* bij zijn afnemers door de belasting te heffen over de prijs van verrichte goederenleveringen en diensten. Deze belasting op verrichte leveringen *is niet de eigendom van de belastingplichtige*, maar moet per definitie binnen een bepaalde termijn aan de schatkist worden overgedragen. In de tweede plaats heeft de belastingplichtige alleen het recht om de omvang van deze verplichting te beperken indien en voor zover hij vooraf aan zijn leveranciers voorbelasting heeft betaald, die zij in de prijs van hun goederenleveringen en diensten hebben inbegrepen en die zij eveneens voor rekening van de staat hebben geïnd.

38. Hiermee wordt de essentie van het recht op aftrek van voorbelasting uit hoofde van artikel 168 van richtlijn 2006/112 samengevat. Men zou kunnen stellen dat het beginsel van belastingheffing *primair* is, terwijl het recht op aftrek *bijkomstig* van aard is.

39. Daaruit volgt onvermijdelijk dat het recht op aftrek *alleen* bedoeld is om de belastingplichtige, als belastingontvanger voor rekening van de staat, te ontlasten van de btw die hij verschuldigd is of voldaan heeft in het kader van al zijn economische activiteiten. Het gemeenschappelijk btw-stelsel waarborgt dus een volstrekt neutrale fiscale belasting (beginsel van fiscale neutraliteit) van al dergelijke activiteiten, ongeacht het doel of het resultaat van die activiteiten, op voorwaarde dat zij zelf aan de btw zijn onderworpen.<sup>21</sup>

40. Bovendien zijn aan dat recht enkele voorwaarden verbonden.

41. In mijn conclusie in de zaak *Stradasfalti*<sup>22</sup> heb ik met name opgemerkt dat de uitdrukking „voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen” in artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn<sup>23</sup> (de voorloper van richtlijn 2006/112) een beperking van de omvang van dat recht vormt. Enkele jaren daarna heeft het Hof mijn standpunt uitdrukkelijk bevestigd door te oordelen dat uit de aanhef van artikel 168 van richtlijn 2006/112, waarin de voorwaarden voor het ontstaan van het recht op aftrek en de omvang ervan zijn vastgelegd, blijkt dat enkel de in een later stadium belaste

19 Zie in die zin bijvoorbeeld arrest van 3 oktober 2006, *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, EU:C:2006:629, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

20 Zie in dit verband arrest van 10 juli 2008, *Sosnowska* (C-25/07, EU:C:2008:395, punten 14 en 15).

21 Arrest van 23 november 2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

22 Conclusie in zaak C-228/05, EU:C:2006:425, punten 82 en 83 (cursivering van mij).

23 Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1) (thans artikel 168 van richtlijn 2006/112/EG).

handelingen een recht doen ontstaan op aftrek van de btw over verworven goederen en diensten die worden gebruikt om deze handelingen te verrichten.<sup>24</sup> Hieruit volgt dat het recht op aftrek vooronderstelt dat de belastingplichtige zelf belastbare goederenleveringen of diensten heeft verricht in het kader van zijn economische activiteit.

42. Hieruit volgt ook dat de gebeurtenis die dat recht geeft, niet het ogenblik is waarop de voorbelasting wordt geheven, maar het ogenblik waarop de belastingplichtige de ontvangen goederenleveringen en diensten gebruikt in het kader van zijn economische activiteit. Worden goederen of diensten gebruikt voor in een later stadium belaste handelingen, dan wordt aftrek van de hierop geheven voorbelasting noodzakelijk om dubbele belasting te vermijden.<sup>25</sup>

43. Het Hof heeft voorts consequent geoordeeld dat het recht op aftrek van de btw die op betrokken goederen of diensten drukt, vooronderstelt dat de voor de verwerving ervan gedane uitgaven zijn opgenomen in de prijs van de belaste handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat. De btw is dus enkel aftrekbaar als er een *rechtstreeks en onmiddellijk verband* bestaat tussen de in de eerdere stadia verrichte handelingen en de handelingen in een later stadium die recht geven op aftrek.<sup>26</sup> Wanneer er geen rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer in een later stadium verrichte handelingen die recht op aftrek geven, heeft de belastingplichtige recht op aftrek van de voorbelasting, mits de kosten van die handeling deel uitmaken van de algemene kosten en als zodanig deel uitmaken van de prijs van de goederenleveringen of diensten die de belastingplichtige zelf verricht. Dergelijke kosten houden immers rechtstreeks en onmiddellijk verband met de *gehele* economische activiteit van de belastingplichtige.<sup>27</sup>

44. Zodra daarentegen het rechtstreekse en onmiddellijke verband tussen de in een eerder stadium gedane uitgaven en de vervolgens door de belastingplichtige verrichte economische activiteiten wordt verbroken, kan geen voorbelasting worden afgetrokken. Uit de rechtspraak van het Hof blijkt duidelijk dat dit met name het geval is wanneer door een belastingplichtige verkregen goederen of diensten worden gebruikt voor vrijgestelde handelingen of handelingen die niet binnen de werkingssfeer van de btw vallen. In deze twee situaties wordt over die handelingen geen belasting in een later stadium geheven en mag bijgevolg geen voorbelasting worden afgetrokken.<sup>28</sup>

45. De structuur zelf van de gemeenschappelijke btw-regeling houdt in dat de aftrek van de voorbelasting samenhangt met de inning van belasting in een later stadium.<sup>29</sup> Derhalve ben ik het volledig eens met advocaat-generaal Kokott dat een belastingplichtige enkel aanspraak kan maken op aftrek van de voorbelasting wanneer de handeling in een later stadium wordt belast. In het licht van de logica van richtlijn 2006/112 is een „asymmetrisch beroep” in beginsel uitgesloten.<sup>30</sup>

46. Het is mij dan ook volstrekt duidelijk dat het samenwerkingsverband zich niet op richtlijn 2006/112 kan beroepen voor het verkrijgen van het recht op volledige aftrek van voorbelasting die wordt geheven op de goederenleveringen en diensten die op onlosmakelijk verbonden wijze worden verricht voor zowel zijn niet-economische als zijn economische activiteiten.

24 Arrest van 28 november 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punt 42).

25 Zie in die zin arresten van 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punt 24), en beschikking van 5 juni 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, punt 19).

26 Arrest van 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schifffahrt (C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496, punt 23).

27 Arrest van 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schifffahrt (C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496, punt 24).

28 Arresten van 16 februari 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, punt 44), en 22 oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punt 32).

29 Arrest van 16 juni 2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, punt 24).

30 Zie haar conclusies in de zaken VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:537, punten 95-97), en MDDP (C-319/12, EU:C:2013:421, punten 38 en 39).

47. Hoewel dergelijke goederenleveringen en diensten verband houden met de economische activiteit van het samenwerkingsverband, is slechts een klein gedeelte van elk van deze goederenleveringen en diensten daadwerkelijk gebruikt voor activiteiten waarover het samenwerkingsverband btw in rekening heeft gebracht.

48. Het is duidelijk dat het aan het samenwerkingsverband moet worden toegestaan het overeenkomstige *gedeelte* van de voorbelasting af te trekken in overeenstemming met artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112. Het zou echter in strijd zijn met het bovengenoemde symmetriebeginsel indien het samenwerkingsverband ook de rest van de voorbelasting, waar geen verschuldigde btw tegenover staat, zou kunnen aftrekken.

49. Advocaat-generaal Szpunar heeft in zijn conclusie in de zaak *Český rozhlas* de gevolgen van de toekenning van een dergelijk recht geanalyseerd.<sup>31</sup> Hij concludeerde dat dit zou ingaan tegen de logica van het gemeenschappelijk btw-stelsel en meer in het bijzonder tegen de categorische en duidelijke bewoordingen van artikel 168 van richtlijn 2006/112. Die analyse is ook hier van toepassing.

50. Indien het samenwerkingsverband het recht zou hebben om de volledige voorbelasting af te trekken, zou dat bedrag dus noodzakelijkerwijs de verschuldigde btw met een aanzienlijke marge overschrijden. Het samenwerkingsverband zou dus recht hebben op teruggave van dat verschil krachtens artikel 183 van richtlijn 2006/112.<sup>32</sup> Als gevolg van deze teruggave zouden zowel zijn economische activiteit als een deel van zijn publieke activiteit volledig van btw worden vrijgesteld, ook al bevindt het samenwerkingsverband zich voor deze publieke activiteit aan het einde van de leveringsketen en wordt zijn positie krachtens artikel 13 van richtlijn 2006/112 bijgevolg gelijkgesteld met dat van een eindgebruiker. Aangezien er geen btw wordt doorberekend aan de klanten van het samenwerkingsverband in het kader van zijn wettelijke activiteit, zou het gedeelte van de goederenleveringen en diensten dat voor die activiteit wordt gebruikt, in de gehele leveringsketen onbelast blijven. Met andere woorden, dit zou een vrijstelling *ratione personae* tot stand brengen voor een bepaalde categorie goederenleveringen of diensten aan belastingplichtigen die zowel niet-belastbare als belastbare activiteiten verrichten. Een dergelijke uitzondering is niet voorzien in richtlijn 2006/112. Het zou ook in strijd zijn met het *universaliteitsbeginsel* van de btw en de logica van de btw-regeling zelf.<sup>33</sup>

51. Op basis van het voorgaande kom ik tot de voorlopige conclusie dat artikel 168 van richtlijn 2006/112 zich er kennelijk tegen verzet dat aan belastingplichtigen die zowel niet-belastbare als belastbare activiteiten verrichten, het recht wordt toegekend op volledige aftrek van de voorbelasting op goederenleveringen en diensten die op onlosmakelijk verbonden wijze worden gebruikt voor beide soorten activiteiten.

### *Beginsel van fiscale neutraliteit*

52. In zijn opmerkingen ter ondersteuning van zijn aanspraak op volledige aftrek beroept het samenwerkingsverband zich op het beginsel van fiscale neutraliteit, dat het als een grondrecht van belastingplichtigen beschouwt. Het betoogt dat elke beperking van dit recht strikt moet worden uitgelegd.

31 C-11/15, EU:C:2016:181, punt 51.

32 Deze bepaling stelt vast dat indien voor een bepaald belastingtijdvak het bedrag van de aftrek groter is dan dat van de verschuldigde btw, de lidstaten hetzij het overschot kunnen doen overbrengen naar het volgende tijdvak, hetzij het overschot kunnen teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling. In dit geval zou het overschot noodzakelijkerwijs structureel zijn en zelfs indien het wordt overgebracht, zou het in de loop van de tijd enkel maar groter worden. Uiteindelijk leidt deze onevenwichtigheid noodzakelijkerwijs tot een teruggave.

33 Conclusie van advocaat-generaal Szpunar in de zaak *Český rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:181, punt 51).

53. Het is waar dat het beginsel van fiscale neutraliteit inherent is aan het gemeenschappelijke btw-stelsel<sup>34</sup> en dat het een fundamenteel beginsel van dat stelsel is<sup>35</sup>. De argumenten van het samenwerkingsverband overtuigen mij echter niet.

54. *Ten eerste* is het zeker correct dat het beginsel van fiscale neutraliteit door de Uniewetgever bedoeld was om ter zake van de btw uitdrukking te geven aan het algemene beginsel van gelijke behandeling.<sup>36</sup> Laatstgenoemd beginsel heeft een grondwettelijk karakter op grond van het Unierecht, maar het beginsel van fiscale neutraliteit dient in wetgeving te worden uitgewerkt, hetgeen enkel kan geschieden door een besluit van afgeleid recht. In een dergelijke wetgevingshandeling kan het derhalve nader worden uitgewerkt.<sup>37</sup> Het beginsel van fiscale neutraliteit is overigens, zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, geen regel van primair recht maar een uitleggingsbeginsel dat moet worden toegepast tezamen met andere beginselen van de btw-regeling.<sup>38</sup> Anders dan het samenwerkingsverband beweert, kan aan dit beginsel dus geen grondrecht van belastingplichtigen worden ontleend.

55. *Ten tweede* heeft het Hof geoordeeld dat het beginsel van fiscale neutraliteit niet van toepassing is op handelingen die buiten de werkingssfeer van de btw-regeling vallen. In het licht van de eenduidige beperking in de aanhef van artikel 168 van richtlijn 2006/112 is het dan ook niet toegestaan om de werkingssfeer van het recht van aftrek verder uit te breiden naar andere handelingen dan handelingen die uitsluitend worden gebruikt voor de economische activiteit van een belastingplichtige.<sup>39</sup>

56. Onder het mom van een oproep tot eerbiediging van het beginsel van strikte uitlegging van uitzonderingen op het recht op aftrek draagt het samenwerkingsverband een uitlegging aan die leidt tot het opheffen van dergelijke beperkingen en die – naar mijn mening – duidelijk contra legem zijn.

57. Als een belastingplichtige die zowel niet-belastbare als belastbare activiteiten verricht, een beroep kan doen op een recht op volledige aftrek, dan zou hij zowel voor zijn in eerdere stadia verrichte handelingen (recht op aftrek van voorbelasting) als voor zijn handelingen in een later stadium (het recht om geen btw in rekening te brengen) een voordeel verkrijgen. Uiteraard zou het economische effect van de btw daardoor *niet neutraal* zijn, maar *positief* (in zijn voordeel) worden. De positie van het samenwerkingsverband zou dus beter worden dan bij toepassing van het beginsel van fiscale neutraliteit.

58. Het resultaat zou zijn dat een dergelijke belastingplichtige een gunstiger behandeling geniet dan andere categorieën marktdeelnemers in vergelijkbare situaties en zou dus *concurrentievervalsing* op de interne markt met zich meebrengen, hetgeen het beginsel van fiscale neutraliteit juist beoogt te voorkomen.<sup>40</sup> Het zou er ook toe leiden dat een dergelijke belastingplichtige een *ongerechtvaardigd economisch voordeel* geniet ten opzichte van een eindgebruiker.<sup>41</sup>

34 Arrest van 28 november 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punt 25).

35 Arrest van 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punt 40).

36 Arrest van 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punt 41).

37 Arrest van 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punten 42 en 43).

38 Zie arrest van 19 juli 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punt 45), waarin het Hof de slotsom onderschrijft waar ik in punt 60 van mijn conclusie in die zaak toe ben gekomen (EU:C:2012:276).

39 Arrest van 13 maart 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punten 42 en 43).

40 Arrest van 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punt 44).

41 Arrest van 14 september 2006, Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, punt 35).

59. Indien een dergelijke uitlegging zou worden gevolgd, zou het volstaan dat een entiteit die binnen de werkingssfeer van artikel 13 van richtlijn 2006/112 valt, een economische activiteit verricht, zelfs op zeer marginale schaal – zoals bijvoorbeeld een gemeente die een frisdrankautomaat in het gemeentehuis neerzet of kerstbomen aan omwonenden verkoopt – opdat zij de voorbelasting op goederenleveringen en diensten die op onlosmakelijk verbonden wijze worden gebruikt voor zowel publieke als economische activiteiten, volledig kan aftrekken. Een dergelijk ontoelaatbaar voordeel kan niet de bedoeling zijn geweest van de Uniewetgever.

60. Derhalve kom ik tot de voorlopige conclusie dat zowel artikel 168 van richtlijn 2006/112 als de beginselen van de gemeenschappelijke btw-regeling, met name het beginsel van fiscale neutraliteit, er duidelijk aan in de weg staan dat aan een belastingplichtige die zowel niet-belastbare als belastbare activiteiten verricht, het recht op volledige aftrek van voorbelasting wordt toegekend.

### ***Beoordelingsbevoegdheid van de lidstaten en de verplichtingen van de nationale rechterlijke instanties***

61. Uit de voorgaande analyse volgt dat de logica en het gemeenschappelijke doel van de btw-regeling bestaat in de *overeenstemming tussen de aftrek van de voorbelasting en de heffing van de belasting in een later stadium*.<sup>42</sup> Bij de uitoefening van hun beoordelingsbevoegdheid met betrekking tot de regels voor de verdeling van de btw moeten de lidstaten, met het oog op de gelijke behandeling van verschillende categorieën belastingplichtigen en tussen belastingplichtigen die zowel niet-belastbare als belastbare activiteiten verrichten en eindgebruikers, zo veel mogelijk situaties voorkomen waarin *eindgebruik niet wordt belast*.<sup>43</sup>

### ***Algemene verplichting om volle werking te geven aan het Unierecht***

62. In deze omstandigheden moeten de lidstaten hun beoordelingsbevoegdheid aldus uitoefenen dat wordt gewaarborgd dat de aftrek *slechts* mogelijk is voor het gedeelte van de voorbelasting dat verband houdt met handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat. Zij moeten er dus op toezien dat de berekening van het pro rata van economische en niet-economische activiteiten *objectief weergeeft* welk gedeelte van de in een eerder stadium gemaakte kosten werkelijk toe te rekenen is aan elk van deze twee soorten activiteiten.<sup>44</sup>

63. Als ik de tot 1 januari 2016 heersende situatie goed begrijp, bestond de door de verwijzende rechter beschreven administratieve praktijk in Polen in het toekennen van het recht op volledige aftrek van voorbelasting op goederenleveringen en diensten die op onlosmakelijk verbonden wijze werden gebruikt voor zowel de economische als de niet-economische activiteiten van een belastingplichtige.

64. Een dergelijke praktijk verstoort het evenwicht tussen de aftrek van de voorbelasting en de inning van de verschuldigde btw, waardoor de hoogte van de belasting wordt beïnvloed en een ongelijke behandeling tussen de verschillende categorieën belastingplichtigen en tussen de lidstaten ontstaat, wat leidt tot concurrentievervalsing op de interne markt. Deze praktijk kan derhalve afbreuk doen aan het beginsel van de *uniforme toepassing* van de gemeenschappelijke btw-regeling.<sup>45</sup>

42 Zie in die zin arrest van 14 september 2006, Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, punten 33 en 37).

43 Zie in dit verband arrest van 14 september 2006, Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, punt 48).

44 Arrest van 13 maart 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punten 34 en 37). Het Hof heeft geoordeeld dat de lidstaten in dit kader het recht hebben om in voorkomend geval gebruik te maken van hetzij een verdeelsleutel volgens het soort investering, hetzij een verdeelsleutel volgens het soort handeling, dan wel van *een andere passende verdeelsleutel* zonder dat zij zich hoeven te beperken tot één van deze methoden (punt 38 van dat arrest).

45 Zie in die zin arrest van 12 juli 1988, Direct Cosmetics en Laughtons Photographs (138/86 en 139/86, EU:C:1988:383, punt 23). Zie ook arrest van 6 mei 2010, Commissie/Frankrijk (C-94/09, EU:C:2010:253, punt 40).

65. Aangezien elke wijziging van de omvang van het recht op aftrek gevolgen heeft voor de hoogte van de belastingdruk en derhalve in alle lidstaten op dezelfde wijze moet worden toegepast, heeft deze praktijk gevolgen voor de essentie van de werking van de gemeenschappelijke btw-regeling.<sup>46</sup> Overweging 39 van richtlijn 2006/112, waarin staat dat „de berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek [...] in alle lidstaten op overeenkomstige wijze [moet] geschieden”, bevestigt dat dit inderdaad de bedoeling van de Uniewetgever was.

66. Bovendien zijn de eigen middelen van de Unie overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder b), van besluit 2007/436/EG<sup>47</sup> onder meer gebaseerd op de btw.<sup>48</sup> Hieruit volgt dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de inning van de ontvangsten uit de btw en de beschikbaarheid van de overeenkomstige middelen voor de Uniebegroting. Elke tekortkoming op het gebied van de inning van de btw, in het bijzonder door de omvang van het recht op aftrek van de voorbelasting uit te breiden, tast de belastinggrondslag aan en leidt derhalve tot een verlaging van de middelen voor de Uniebegroting. Om te verzekeren dat de financiële belangen van de Unie overeenkomstig artikel 325 VWEU worden beschermd, moeten de lidstaten de nodige maatregelen te nemen om te waarborgen dat de btw daadwerkelijk en volledig wordt geïnd op hun grondgebied.<sup>49</sup>

67. Hieruit volgt dat de toepassing van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale praktijk duidelijk in strijd is met het doel en de grondbeginselen van het bij richtlijn 2006/112 ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel, de doeltreffendheid ervan zou kunnen belemmeren en aldus de financiële belangen van de Unie zou kunnen schaden.

68. Hoewel de lidstaten overeenkomstig artikel 288 VWEU vrij zijn in de keuze van de toe te passen methode van verdeling van de aftrekbare btw, moeten zij er niettemin voor zorgen dat de omvang van het recht op aftrek overeenstemt met die in richtlijn 2006/112. In dat opzicht genieten zij geen enkele beoordelingsbevoegdheid.<sup>50</sup>

69. In dergelijke omstandigheden staat het in de eerste plaats aan de nationale wetgever om de nodige maatregelen te nemen om aan die verplichtingen te voldoen.<sup>51</sup>

70. Uit de verwijzingsbeslissing begrijp ik dat de Poolse wetgever de btw-wet met ingang van 1 januari 2016 heeft gewijzigd en dat deze wijziging een einde heeft gemaakt aan de administratieve praktijk om het recht toe te kennen op volledige aftrek van voorbelasting op goederenleveringen en diensten die op onlosmakelijk verbonden wijze worden gebruikt voor zowel de economische als de niet-economische activiteiten van een belastingplichtige.<sup>52</sup>

71. De procedure voor de verwijzende rechter betreft echter de periode tussen 2013 en 2015. Het staat derhalve aan de verwijzende rechter om ook in die periode volle werking te geven aan richtlijn 2006/112 door de toepasselijke wetgeving zo veel mogelijk uit te leggen in het licht van artikel 168, onder a), van die richtlijn zoals uitgelegd door het Hof of, in voorkomend geval, door die wetgeving buiten toepassing te laten.<sup>53</sup> Wanneer het nationale recht het door de daarin erkende

46 Zie in dit verband arrest van 6 september 2012, *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, punt 35).

47 Besluit 2007/436/EG, Euratom van de Raad van 7 juni 2007 betreffende het stelsel van eigen middelen van de Europese Gemeenschappen (PB 2007, L 163, blz. 17).

48 In 2014, een van de belastingjaren waarvoor het samenwerkingsverband het recht op volledige aftrek toegekend wil krijgen, maakten de middelen uit de btw bijvoorbeeld 13,2% van de totale Uniebegroting uit. Zie het meerjarig financieel kader 2014-2020 en de Uniebegroting 2014, blz. 24.

49 Zie in die zin arrest van 5 juni 2018, *Kolev e.a.* (C-612/15, EU:C:2018:392, punten 51 en 52). Als Polen een gunstiger behandeling van belastingplichtigen, zoals het samenwerkingsverband, wilde handhaven, kon het – met inachtneming van de Verdragsbepalingen inzake staatssteun – voorzien in een uit eigen middelen gefinancierde subsidie, in plaats van een vrijstelling van voorbelasting ten koste van de Uniebegroting.

50 Zie naar analogie arrest van 5 december 2017, *M.A.S. en M.B.* (C-42/17, EU:C:2017:936, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

51 Zie in die zin arrest van 5 juni 2018, *Kolev e.a.* (C-612/15, EU:C:2018:392, punt 64).

52 Zie punt 11 supra.

53 Zie in die zin arrest van 8 september 2015, *Taricco e.a.* (C-105/14, EU:C:2015:555, punt 49).

uitleggingsmethoden in die context mogelijk maakt om een bepaling van de nationale rechtsorde aldus uit te leggen dat een conflict met een andere bepaling van nationaal recht wordt vermeden of om met dit doel de strekking van die bepaling te beperken door haar slechts toe te passen voor zover zij met die andere bepaling verenigbaar is, is de rechter verplicht dezelfde methoden te gebruiken om het door de richtlijn beoogde resultaat te bereiken.<sup>54</sup> Het spreekt vanzelf dat de verwijzende rechter uit hoofde van deze verplichtingen niet gehouden moet zijn een beroep te doen op een uitlegging contra legem van de toepasselijke nationale bepalingen.<sup>55</sup>

72. In dit verband heeft het Hof ook geoordeeld dat het vereiste van Unierechtconforme uitlegging voor de nationale rechterlijke instanties de verplichting inhoudt om in voorkomend geval om te gaan wanneer hun vaste rechtspraak berust op een met de doelstellingen van een richtlijn onverenigbare uitlegging van het nationale recht. Bijgevolg kan een nationale rechterlijke instantie niet op goede gronden oordelen dat zij de betrokken nationale bepaling niet in overeenstemming met het Unierecht kan uitleggen op de enkele grond dat deze bepaling tot dan toe steeds is uitgelegd op een wijze die onverenigbaar is met het Unierecht.<sup>56</sup>

73. Gelet op een en ander concludeer ik dat richtlijn 2006/112 in beginsel aldus moet worden uitgelegd dat een nationale rechter in een procedure betreffende een belastingplichtige als het samenwerkingsverband zijn nationale recht zo veel mogelijk moet uitleggen op een wijze die garandeert dat de aftrek alleen wordt toegepast op het gedeelte van de voorbelasting dat objectief weergeeft in welke mate de in een eerder stadium opgelopen kosten zijn gemaakt ten behoeve van de economische activiteit van die belastingplichtige.

#### *Uitzondering op grond van algemene beginselen en grondrechten*

74. Aangezien de bij de verwijzende rechter aanhangige zaak betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van, met name, artikel 168 van richtlijn 2006/112 en dus op de toepassing van het Unierecht in de zin van artikel 51, lid 1, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie<sup>57</sup>, moet de verwijzende rechter zich er ook van vergewissen dat de door het Handvest gewaarborgde grondrechten van de belastingplichtigen in het hoofdgeding worden geëerbiedigd. Deze rechten mogen niet zomaar ter zijde worden geschoven door de verplichting om een doeltreffende inning van de eigen middelen van de Unie te waarborgen.<sup>58</sup>

75. Anders gezegd, het beginsel dat het nationale recht in overeenstemming met het Unierecht moet worden uitgelegd, vindt zijn begrenzing wanneer de toepassing ervan op de feiten in het hoofdgeding zou leiden tot een schending van de in het Handvest verankerde grondrechten of de algemene beginselen van het Unierecht.<sup>59</sup> Daarbij is het van belang dat het Hof heeft geoordeeld dat de

54 Arrest van 5 oktober 2004, Pfeiffer e.a. (C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, punt 116).

55 Arrest van 11 september 2018, IR (C-68/17, EU:C:2018:696, punt 63).

56 Zie in dit verband arrest van 19 april 2016, DI (C-441/14, EU:C:2016:278, punten 33 en 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie ook arrest van 17 april 2018, Egenberger (C-414/16, EU:C:2018:257, punten 72 en 73).

57 PB 2010, C 83, blz. 389 (hierna: „Handvest”).

58 Zie in dat verband arrest van 5 juni 2018, Kolev e.a. (C-612/15, EU:C:2018:392, punt 68 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

59 In de recente rechtspraak worden verschillende voorbeelden gegeven van situaties waarin het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat de doeltreffendheid van de Unie moet wijken voor de bescherming van de grondrechten. Zie daartoe arresten van 16 februari 2017, C. K. e.a. (C-578/16 PPU, EU:C:2017:127) – verbod op onmenselijke of vernederende behandelingen in de context van verordening (EU) nr. 604/2013 van het Europees Parlement en de Raad van 26 juni 2013 tot vaststelling van de criteria en instrumenten om te bepalen welke lidstaat verantwoordelijk is voor de behandeling van een verzoek om internationale bescherming dat door een onderdaan van een derde land of een staatloze bij een van de lidstaten wordt ingediend (PB 2013, L 180, blz. 31); 5 december 2017, M.A.S. en M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936) – beginsel nulla poena sine lege in de context van artikel 325 VWEU, en 25 juli 2018, Minister for Justice and Equality (Gebreken in het gerechtelijk apparaat) (C-216/18 PPU, EU:C:2018:586) – recht op een doeltreffende voorziening in rechte in de context van kaderbesluit 2002/584/JBZ van de Raad van 13 juni 2002 betreffende het Europees aanhoudingsbevel en de procedures van overlevering tussen de lidstaten (PB 2002, L 190, blz. 1).

verplichting om die uitlegging toe te passen, komt te vervallen indien een nationale rechter ervan overtuigd is dat een dergelijke uitlegging tot een schending van die rechten of beginselen zou leiden, zelfs indien de naleving van die verplichting voor het overige een met het Unierecht onverenigbare nationale situatie zou kunnen verhelpen.<sup>60</sup>

76. In het navolgende zal ik daarom onderzoeken of de verplichting om die uitlegging in het hoofdgeding toe te passen, kan leiden tot een schending van een grondrecht of een algemeen beginsel van het Unierecht. Daartoe zal ik eerst de desbetreffende grondrechten of algemene beginselen vaststellen en zal ik mij vervolgens buigen over de gevolgen van de toepassing van de uitlegging van het hierboven uiteengezette Unierecht op de feiten in het hoofdgeding.

77. Het samenwerkingsverband voert aan dat niet alleen uit het Poolse recht, maar ook uit het Unierecht volgt dat geen enkele berekeningsmethode op hem kan worden toegepast waardoor zijn recht op volledige aftrek van voorbelasting wordt aangetast, tenzij die methode uitdrukkelijk bij wet is vastgesteld.

78. Ik ben bereid de stelling te aanvaarden dat het beginsel dat geen belasting kan worden geheven tenzij die bij wet is vastgesteld (met andere woorden het fiscale legaliteitsbeginsel: *nullum tributum sine lege*) deel uitmaakt van de rechtsorde van de Unie. In de context van het belastingrecht kan het worden beschouwd als een specifieke uitdrukking van de vrijheid van ondernemerschap, het grondrecht op eigendom en het algemene beginsel van rechtszekerheid.

79. Desalniettemin denk ik niet dat het samenwerkingsverband in het hoofdgeding zich met succes op het Unierecht kan beroepen teneinde aanspraak te maken op een recht op volledige aftrek van de voorbelasting op goederenleveringen en diensten die op onlosmakelijk verbonden wijze zijn gebruikt voor economische en niet-economische activiteiten. Zoals ik hieronder zal aantonen, heeft het fiscale legaliteitsbeginsel krachtens het Unierecht betrekking op het recht van de lidstaat om belastingen te heffen, terwijl de zaak in het hoofdgeding slechts betrekking heeft op de methode voor de berekening van het bedrag van de verschuldigde belasting.

80. Om te beginnen zal ik de werkingssfeer van het fiscale legaliteitsbeginsel in het kader van het Unierecht analyseren. Gelet op artikel 6, lid 3, VEU<sup>61</sup> en artikel 52, lid 3, van het Handvest<sup>62</sup> doe ik dat eerst onder verwijzing naar het EVRM en vervolgens onder verwijzing naar de gemeenschappelijke constitutionele tradities van de lidstaten.

60 Zie daartoe arresten van 7 januari 2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10, punten 61 en 63), en 5 december 2017, M.A.S. en M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, punt 61).

61 Dat artikel bepaalt: „De grondrechten, zoals zij worden gewaarborgd door het [op 4 november 1950 te Rome ondertekende] Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden [(hierna: „EVRM”)] en zoals zij voortvloeien uit de constitutionele tradities die de lidstaten gemeen hebben, maken als algemene beginselen deel uit van het recht van de Unie.”

62 Die bepaling van het Handvest luidt: „Voor zover [het] Handvest rechten bevat die corresponderen met rechten welke zijn gegarandeerd door het [EVRM], zijn de inhoud en reikwijdte ervan dezelfde als die welke er door genoemd verdrag aan worden toegekend. Deze bepaling verhindert niet dat het recht van de Unie een ruimere bescherming biedt.” De criteria die het EHRM heeft ontwikkeld bij de uitlegging van de overeenkomstige bepalingen van het EVRM moeten derhalve worden toegepast bij de vaststelling van die door het Handvest gegarandeerde minimumbeschermingsnorm (arrest van 28 februari 2013, Heroverweging van Arango Jaramillo e.a./EIB, C-334/12 RX-II, EU:C:2013:134, punt 28).

### *Onderzoek in het licht van het EVRM*

81. Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (hierna: „EHRM”) heeft het fiscale legaliteitsbeginsel in het kader van artikel 1 van het Eerste protocol vastgesteld.<sup>63</sup> Dat artikel bepaalt dat „[a]an niemand [...] zijn eigendom [zal] worden ontnomen behalve in het algemeen belang en onder de voorwaarden voorzien in de wet en in de algemene beginselen van internationaal recht”, zonder dat dit „op [enige] wijze het recht [aantast], dat een Staat heeft om die wetten toe te passen, die hij noodzakelijk oordeelt om het gebruik van eigendom te reguleren in overeenstemming met het algemeen belang of om de betaling van belastingen of andere heffingen of boeten te verzekeren”.

82. Het EHRM heeft met name geoordeeld dat een belasting een inbreuk vormt op het recht op ongestoord genot van eigendom en dus binnen de werkingssfeer van artikel 1 van het Eerste protocol valt.<sup>64</sup> Het heeft erkend dat de verdragsluitende staten een „ruime beoordelingsmarge” toekomt in belastingzaken<sup>65</sup> en dat zij „een zekere mate van aanvullende achting en vrijheid moeten krijgen bij de uitoefening van hun fiscale taken in het kader van de rechtmatigheidstoets”.<sup>66</sup> Voorts heeft het EHRM geoordeeld dat deze toets beperkt blijft tot de verificatie of de belasting „in overeenstemming is met het nationale recht en of het recht zelf van voldoende kwaliteit is om een verzoeker in staat te stellen de gevolgen van zijn gedrag te voorzien”, hetgeen vereist dat „de toepasselijke bepalingen van nationaal recht *voldoende toegankelijk, nauwkeurig en voorzienbaar* zijn”.<sup>67</sup>

83. Het begrip „wet” in de zin van artikel 1 van het Eerste protocol verwijst naar hetzelfde concept elders in het EVRM.<sup>68</sup> Het heeft dus een autonome, ruime draagwijdte die niet beperkt is tot door de wetgever vastgestelde wetgevende handelingen. Het begrip omvat grondwetten, gewone wetten in strikte zin, secundaire wetgeving en internationale verdragen waarbij een verdragsluitende staat partij is.<sup>69</sup>

84. Van belang is dat rechtspraak moet worden geacht binnen de werkingssfeer van het begrip „wet” in de zin van artikel 1 van het Eerste protocol te vallen.<sup>70</sup> Daaruit volgt dat „duidelijke, consequente en openbaar beschikbare rechtspraak als grondslag voldoende kan zijn voor een ‚wettige’ inmenging in de door het EVRM gewaarborgde rechten, wanneer die rechtspraak is gebaseerd op een redelijke uitlegging van de primaire wetgeving”.<sup>71</sup>

85. Ten slotte heeft het EHRM erkend dat het *objectief onmogelijk* is om absolute nauwkeurigheid te bereiken bij het opstellen van wetten, in het bijzonder op het gebied van belastingen. Bijgevolg zijn veel wetten onvermijdelijk in *algemene bewoordingen* opgesteld en moeten uitlegging en toepassing ervan aan de praktijk worden overgelaten.<sup>72</sup>

63 Eerste protocol bij het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, ondertekend te Parijs op 20 maart 1952 (hierna: „Eerste protocol”).

64 EHRM, 9 juli 2002, Orion Břeclav s.r.o. tegen Tsjechië, CE:ECHR:2002:0709DEC004378398, blz. 7.

65 EHRM, 29 januari 2003, Masa Invest Group tegen Oekraïne, CE:ECHR:2005:1011DEC000354003, blz. 12.

66 EHRM, 14 mei 2013, N.K.M. tegen Hongarije, CE:ECHR:2013:0514JUD006652911, § 50.

67 EHRM, 20 september 2011, OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos tegen Rusland, CE:ECHR:2011:0920JUD001490204, § 559 (cursivering van mij).

68 EHRM, 14 oktober 2010, Shchokin tegen Oekraïne, CE:ECHR:2010:1014JUD002375903, § 51.

69 Grgić, A., Mataga, Z., Longar, M., en Vilfan, A., Raad van Europa – directoraat-generaal Mensenrechten en Juridische Zaken, „Le droit à la propriété dans la convention européenne des Droits de l’Homme. Un guide sur la mise en œuvre de la convention européenne des Droits de l’Homme et de ses protocoles”, *Précis sur les droits de l’homme* nr. 10, september 2007, blz. 13 (openbaar toegankelijk via de volgende link: <https://rm.coe.int/168007ff64>).

70 EHRM, 9 november 1999, Špaček tegen Tsjechië, CE:ECHR:1999:1109JUD002644995, § 54.

71 EHRM, 25 juli 2013, Khodorkovskiy en Lebedev tegen Rusland, CE:ECHR:2013:0725JUD001108206, §§ 881-885.

72 EHRM, 29 januari 2003, Masa Invest Group tegen Oekraïne, CE:ECHR:2005:1011DEC000354003, blz. 12 en 13.

86. Hieruit volgt dat het legaliteitsbeginsel van artikel 1 van het Eerste protocol impliceert dat de *wezenlijke elementen* van de belasting bij wet of in de rechtspraak moeten zijn vastgesteld, terwijl een dergelijk vereiste niet bestaat met betrekking tot bepaalde andere, secundaire elementen die de omvang van de belastingverplichting bepalen.

*Onderzoek in het licht van de gemeenschappelijke constitutionele tradities van de lidstaten*

87. Het fiscale legaliteitsbeginsel lijkt in de meeste lidstaten te worden erkend. In sommige lidstaten maakt het deel uit van een lange constitutionele traditie.<sup>73</sup> In de meeste lidstaten is dat beginsel expliciet vastgelegd in een handeling van grondwettelijke rang, terwijl het in andere landen is afgeleid van het grondwettelijke beginsel van de rechtsstaat.<sup>74</sup>

88. In de grondwetten van de lidstaten is dit beginsel normaliter in zeer algemene bewoordingen vastgelegd<sup>75</sup>, waardoor de uitlegging ervan aan de grondwettelijke hoven en de gewone rechters wordt gelaten. Verscheidene lidstaten specificeren echter de elementen die bij wet moeten worden vastgesteld. Dat is met name het geval in Frankrijk<sup>76</sup>, Griekenland<sup>77</sup>, Portugal<sup>78</sup> en Polen<sup>79</sup>.

89. Uit een gedetailleerde analyse van de wetgeving en de rechtspraak van een doorsnede van elf lidstaten<sup>80</sup> blijkt dat de constitutionele tradities van die lidstaten overeenstemmen in de zin dat zij vereisen dat *alle wezenlijke elementen* die inherent zijn aan belastingheffing bij wet worden vastgesteld. In acht van de elf lidstaten worden de volgende elementen als wezenlijk beschouwd: de vaststelling van de belastingplichtige, het belastbare feit dat aanleiding geeft tot belastingheffing, de grondslag voor de vaststelling van de belastingschuld, het belastingtarief en de procedurele waarborgen voor belastingplichtigen.<sup>81</sup>

90. Slechts enkele lidstaten beschouwen bepaalde bijkomende elementen als wezenlijk. Deze bijkomende elementen omvatten de vaststelling van de ontvanger van de belasting (Estland), de betalingsprocedures (Polen en Estland), de termijnen waarbinnen de belasting verschuldigd wordt (Estland), de regels voor het toekennen van belastingverminderingen en kwijtscheldingen, samen met de categorieën belastingplichtigen die van belasting zijn vrijgesteld (Polen en Griekenland) en de procedures voor betaling en inning van de belasting en de vaststelling van boetes en sancties (Portugal).

73 Dit is onder meer het geval in het Verenigd Koninkrijk, waar dit beginsel voor het eerst is vastgelegd in de Bill of Rights van 1689 (nog steeds van toepassing); in Frankrijk, waar het voortvloeit uit de Declaration des droits de l'homme et du citoyen van 26 augustus 1789 (idem); en in Polen, waar het is vastgelegd in Artykuły henrykowski van 1573, die van kracht zijn gebleven tot 24 oktober 1795.

74 Dat lijkt het geval te zijn in Oostenrijk en Duitsland.

75 Dit lijkt met name het geval te zijn in: België (artikel 170, lid 1, van de Belgische grondwet), Cyprus (artikel 24, lid 2, van de Cypriotische grondwet), Estland (artikel 113 van de Estse grondwet), Finland (artikel 81, lid 1, van de Finse grondwet), Italië (artikel 23 van de Italiaanse grondwet), Ierland (artikel 22.2.1-22.2.6 van de Ierse grondwet), Nederland (artikel 104 van de Nederlandse grondwet), Tsjechië (artikel 11, lid 5, van het Tsjechisch handvest van de fundamentele rechten), Litouwen (artikel 127, lid 3, van de Litouwse grondwet), Luxemburg (artikel 99 van de Luxemburgse grondwet), Roemenië (artikel 56, lid 3, en artikel 139, lid 1, van de Roemeense grondwet), Slowakije (artikel 59, lid 2, van de Slowaakse grondwet) en Zweden (artikel 4 in afdeling 1 van Regeringsformen, dat – samen met drie andere rechtshandelingen – de Zweedse grondwet vormt).

76 Artikel 14 van de Declaration des droits de l'homme et du citoyen van 26 augustus 1789 vereist dat de volgende elementen bij wet worden vastgesteld: grondslag voor de vaststelling van de belastingschuld, belastingtarief en de procedures voor de inning van alle soorten belastingen.

77 Artikel 78, leden 1 en 4, van de Griekse grondwet vereist dat de volgende elementen bij wet worden vastgesteld: de vaststelling van de belastingplichtige, de aard van de inkomsten, het vermogen, de uitgaven of de belastbare handelingen, het belastingtarief, de vrijstellingen en de belastingkredieten.

78 Artikel 103, lid 2, van de Portugese grondwet vereist dat de volgende elementen bij wet worden vastgesteld: de grondslag voor de vaststelling van de belastingschuld, het belastingtarief, belastingvoordelen en garanties voor belastingplichtigen.

79 Zie artikel 217 van de Poolse grondwet, aangehaald in punt 6 supra.

80 Te weten: Bulgarije, Tsjechië, Estland, Frankrijk, Duitsland, Griekenland, Nederland, Polen, Portugal, Zweden en het Verenigd Koninkrijk.

81 De situatie uit hoofde van het EVRM lijkt in dat opzicht soortgelijk te zijn (zie de punten 85 en 86 supra).

91. Bovendien lijkt het in die lidstaten algemeen aanvaard te zijn dat het weliswaar *objectief onmogelijk is om alle regels betreffende een belasting in een wet vast te leggen*, maar de wet de belastingplichtige de mogelijkheid moet bieden om het bedrag van de verschuldigde belasting *vooraf te kennen en te berekenen*.

92. Zo lijkt de Duitse grondwettelijke orde te vereisen dat de fiscale wetgeving een belastingplichtige in staat stelt de verschuldigde belasting te berekenen, maar er is geen gedetailleerd materiaal vereist om de belastingverplichting met rekenkundige precisie te berekenen. Het volstaat dat de wetgeving een belastingplichtige in staat stelt te anticiperen op de omvang van de belastingdruk, zodat hij zijn gedrag kan aanpassen. Evenzo lijkt het legaliteitsbeginsel in Portugal niet het strikte vereiste op te leggen dat de toepasselijke wetgeving de belastingplichtige de elementen verschaft die nodig zijn om het exacte bedrag van de verschuldigde belasting zonder enige twijfel te berekenen. Het is echter noodzakelijk dat de belastingdruk – in het licht van de wezenlijke elementen die bij wet zijn vastgelegd – kwantificeerbaar en, tot op zekere hoogte, voorspelbaar en berekenbaar is. Ook in Griekenland lijkt het erop dat de methode voor de berekening van de inkomsten met het oog op de belastingheffing niet wordt beschouwd als een van de constitutieve elementen van de belasting.

93. Wat de inhoud van het begrip „wet” betreft, lijkt het in die lidstaten algemeen aanvaard te zijn dat een belasting in beginsel moet worden vastgesteld in een juridisch bindende handeling van algemene strekking die door de wetgever is aangenomen en naar behoren is bekendgemaakt. De wetgeving zelf kan in verschillende lidstaten evenwel worden aangevuld met secundaire instrumenten die door de uitvoerende macht worden aangenomen in het kader van de bevoegdheden die specifiek aan haar zijn gedelegeerd<sup>82</sup> of in het kader van haar algemene bevoegdheid<sup>83</sup>. In verscheidene andere lidstaten lijken bepaalde specifieke elementen – die meestal van technische aard zijn – door de bevoegde autoriteiten te worden vastgesteld door middel van niet-bindende fiscale rulings of aanbevelingen.<sup>84</sup>

94. Een ander gemeenschappelijk kenmerk van deze elf lidstaten lijkt het vereiste van *nauwkeurigheid, duidelijkheid en voorzienbaarheid* van de belastingwetgeving te zijn.<sup>85</sup> Het is dus mogelijk verboden om de belastingwetgeving naar analogie toe te passen en in geval van twijfel geldt het vereiste dat de wetgeving in het voordeel van de belastingplichtige wordt uitgelegd.<sup>86</sup>

95. In verschillende lidstaten die ik heb onderzocht, zoals in Polen, lijken er geen specifieke regels te bestaan voor de verdeling van de voorbelasting door belastingplichtigen die zowel niet-belastbare als belastbare activiteiten verrichten.<sup>87</sup>

96. In Nederland<sup>88</sup>, Zweden<sup>89</sup> en het Verenigd Koninkrijk is het ontbreken van dergelijke wetgeving verholpen door middel van secundaire rechtshandelingen van de bevoegde belastingautoriteiten. In deze drie lidstaten lijken belastingplichtigen algemeen verplicht te zijn om een passende methode van verdeling te kiezen en toe te passen, onder voorbehoud van toezicht door de bevoegde autoriteiten.

82 Dat lijkt het geval te zijn in Tsjechië, Estland, Duitsland, Griekenland, Polen en het Verenigd Koninkrijk.

83 Dat lijkt het geval te zijn in Frankrijk.

84 Dat lijkt het geval te zijn in Nederland en Zweden.

85 Daarbij merk ik op dat een soortgelijk vereiste voortvloeit uit de rechtspraak van het EHRM, die eerder in deze conclusie is besproken (zie punt 82 supra).

86 Dat lijkt het geval te zijn in Bulgarije (vóór 1 januari 2017), Tsjechië, Duitsland, Griekenland (sinds 2000), Nederland, Zweden en het Verenigd Koninkrijk.

87 Naast Polen lijkt dat het geval te zijn in Bulgarije, Tsjechië, Griekenland en Zweden.

88 In Nederland worden in een besluit van de staatssecretaris van Financiën over de aftrek van de btw vierkante meters, kubieke meters, relevante inkomsten of kosten vermeld als mogelijke criteria voor de berekening van het aftrekbare gedeelte van de voorbelasting.

89 Zie, in Zweden, de niet-bindende instructies van de belastingdienst nr. 131 446423-15/111 van 25 augustus 2015 en nr. 202 377677-17/111 van 19 december 2017.

97. Zo heeft Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners (de centrale belastingautoriteit) in het Verenigd Koninkrijk op grond van artikel 26, lid 3, van de Value Added Tax Act 1994 (wet op de btw) wettelijke instrumenten ingevoerd met voorbeelden van criteria en methoden van verdeling.<sup>90</sup> Bovendien kan deze autoriteit overeenkomstig Section 102ZA, lid 1, van die wet een door een belastingplichtige voorgestelde methode goedkeuren of een andere, meer geschikte methode aanwijzen.

98. De praktijk van de rechterlijke instanties in die lidstaat lijkt mij te bevestigen dat de keuze van een methode die een billijke en redelijke verdeling van de voorbelasting waarborgt bij gebreke van een bindend criterium of een bindende methode bij de belastingplichtige ligt en afhankelijk is van zijn specifieke omstandigheden. Ook lijkt het aanvaard dat het recht op volledige aftrek van de voorbelasting over handelingen die op onlosmakelijk verbonden wijze worden gebruikt voor niet-economische en economische activiteiten, in strijd is met het beginsel van fiscale neutraliteit.

99. In Duitsland worden de regels voor de omzetting van de artikelen 173 en 174 van richtlijn 2006/112 in de Duitse rechtsorde kennelijk geacht van overeenkomstige toepassing te zijn op de vaststelling van het aftrekbare gedeelte van de voorbelasting op handelingen die op onlosmakelijk verbonden wijze worden gebruikt voor niet-economische en economische activiteiten.

100. Interessant genoeg heeft de Nejvyšší správní soud (hoogste bestuursrechter, Tsjechië) in Tsjechië zich op het arrest van het Hof in de zaak Český rozhlas<sup>91</sup> en op de conclusie van advocaat-generaal Szpunar in die zaak<sup>92</sup> beroepen om korte metten te maken met het argument van verzoeker dat hij recht had op volledige aftrek, aangezien de toepasselijke wetgeving niet voorzag in een methode voor de verdeling van de voorbelasting. De Nejvyšší správní soud lijkt van oordeel te zijn dat de verzoeker verplicht was de meest geschikte methode te kiezen en het aftrekbare gedeelte van de voorbelasting zelf te berekenen.<sup>93</sup>

101. Uit deze doorsnede blijkt dat de gemeenschappelijke constitutionele tradities van de lidstaten, net als de rechtspraak van het EHRM over artikel 1 van het Eerste protocol, vereisen dat de wezenlijke elementen van een belasting op een voldoende duidelijke, nauwkeurige en voorzienbare wijze bij wet worden vastgesteld, maar geen verplichting inhouden om alle details uitputtend te regelen.

102. Met uitzondering van de in de punten 96 tot en met 100 besproken elementen ben ik niet op de hoogte van maatregelen of besluiten in de overige lidstaten die betrekking hebben op de methode van verdeling van het aftrekbare gedeelte van de voorbelasting op goederenleveringen en diensten die op onlosmakelijk verbonden wijze worden gebruikt voor niet-economische en economische activiteiten, of die in de weg staan aan beperkingen van het recht op aftrek van deze belasting op grond dat in het nationale belastingrecht geen methode of criteria voor de berekening van het bedrag van de verschuldigde belasting zijn vastgesteld. Vanuit dat oogpunt lijkt de in de verwijzingsbeslissing beschreven administratieve praktijk een uitzondering te zijn.

### *Onderzoek in het licht van het Handvest en de algemene beginselen van het Unierecht*

103. Artikel 16 van het Handvest erkent de vrijheid van ondernemerschap „overeenkomstig het recht van de Unie en de nationale wetgevingen en praktijken”. Overeenkomstig artikel 17, lid 1, van het Handvest „[heeft] [e]enieder [...] het recht de goederen die hij rechtmatig heeft verkregen, in eigendom te bezitten, te gebruiken, erover te beschikken en te vermaken”. Deze bepaling bepaalt

90 Zie VAT Notice 700 van 17 december 2014 (de richtsnoeren inzake btw betreffende de regels en procedures), Section 32.5.

91 Arrest van 22 juni 2016 (C-11/15, EU:C:2016:470).

92 Conclusie in de zaak Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181).

93 Arrest van 30 augustus 2016 (No 5 Afs 124/2014-178).

voorts dat „[n]iemand [...] zijn eigendom [mag] worden ontnomen, behalve in het algemeen belang, in de gevallen en onder de voorwaarden waarin de wet voorziet en mits het verlies tijdig op billijke wijze wordt vergoed” en dat „[h]et gebruik van de goederen [...] bij wet [kan] worden geregeld, voor zover het algemeen belang dit vereist”.

104. Voor zover de verplichting van de belastingplichtige kan worden gezien als een loutere overdracht aan de schatkist van de *btw* die hij voor rekening van die staat bij zijn klanten heeft geïnd, is het recht op eigendom irrelevant. De bepalingen van het Handvest die bedoeld zijn om dat recht te beschermen, zijn echter wel relevant voor de omvang van het recht op aftrek van *voorbelasting*.<sup>94</sup>

105. Het Hof heeft steeds geoordeeld dat het eigendomsrecht en de vrijheid om een economische activiteit uit te oefenen geen absolute gelding hebben. De uitoefening ervan kan aan beperkingen worden onderworpen die hun rechtvaardiging vinden in doelstellingen van algemeen belang, mits deze beperkingen werkelijk beantwoorden aan die doelstellingen van algemeen belang en gelet op het nagestreefde doel niet zijn te beschouwen als een onevenredige en onduldbare ingreep waardoor de gewaarborgde rechten in hun kern worden aangetast. Wat in het bijzonder de vrijheid om een economische activiteit uit te oefenen betreft, heeft het Hof geoordeeld dat, gelet op de bewoordingen van artikel 16 van het Handvest, die zich onderscheiden van die van de andere fundamentele vrijheden in titel II daarvan maar wel dicht bij de bewoordingen van een aantal bepalingen van titel IV van het Handvest liggen, door de overheid op een groot aantal wijzen in die vrijheid kan worden ingegrepen. Met dit overheidsingrijpen kunnen, in het algemeen belang, beperkingen aan de uitoefening van een economische activiteit worden gesteld.<sup>95</sup>

106. Bovendien is het beginsel van rechtszekerheid ook in de huidige context relevant. Volgens vaste rechtspraak van het Hof vereist dat beginsel dat rechtsregels *duidelijk, nauwkeurig en voorzienbaar zijn*, in het bijzonder wanneer die regels nadelig kunnen werken voor particulieren en ondernemingen.<sup>96</sup> Het rechtszekerheidsbeginsel is overigens in het bijzonder een dwingend vereiste in het geval van een regeling die financiële consequenties kan hebben, teneinde de belanghebbenden in staat te stellen *de omvang van hun verplichtingen nauwkeurig te kennen*.<sup>97</sup> Tot slot verzet het rechtszekerheidsbeginsel zich ertegen dat een nationale wetgever een regeling die onder het Unierecht valt reeds laat ingaan vóór de publicatie ervan, behoudens uitzonderlijke omstandigheden die worden gerechtvaardigd door een doel van algemeen belang (verbod van terugwerkende kracht).<sup>98</sup>

#### *Voorlopige conclusie over de betekenis van het fiscale legaliteitsbeginsel*

107. Ik benadruk dat het vaststellen van de beschermingsnorm uit hoofde van het Unierecht in het licht van de gemeenschappelijke constitutionele tradities van de lidstaten en van het Handvest geen exacte wetenschap is.

108. Of een bepaalde belasting in overeenstemming is met de beschermingsnorm die voortvloeit uit het aldus uitgelegde fiscale legaliteitsbeginsel, kan slechts per geval worden beoordeeld, waarbij de positie van een belastingplichtige in de betrokken rechtsorde *in zijn geheel* als referentiepunt wordt genomen. Mijns inziens moet het Hof derhalve de verleiding weerstaan om in zijn arrest een uitputtende lijst op te nemen van de definiërende elementen van een belasting die bij wet *moeten* worden vastgesteld.

<sup>94</sup> Zie punt 39 supra.

<sup>95</sup> Arrest van 28 november 2013, Raad/Manufacturing Support & Procurement Kala Naft (C-348/12 P, EU:C:2013:776, punten 121-123).

<sup>96</sup> Arrest van 10 september 2009, Plantanol (C-201/08, EU:C:2009:539, punt 46).

<sup>97</sup> Arrest van 16 september 2008, Isle of Wight Council e.a. (C-288/07, EU:C:2008:505, punt 47).

<sup>98</sup> Arrest van 26 april 2005, „Goed Wonen” (C-376/02, EU:C:2005:251, punt 33).

109. Tegelijkertijd ben ik het ermee eens dat er bepaalde gemeenschappelijke parameters voor de naleving van dat beginsel moeten worden vastgesteld. Voor zover ik heb kunnen nagaan, verschilt de beschermingsnorm in de context van de belastingheffing enigszins in de hierboven onderzochte lidstaten. Naar mijn mening zijn deze verschillen in de vereiste mate van volledigheid of nauwkeurigheid slechts een weerspiegeling van het feit dat de verschillende lidstaten verschillende middelen aanwenden om tot een *gemeenschappelijk resultaat* te komen. Volgens mij is er geen reden om aan te nemen dat de situatie in de overige lidstaten anders is.

110. Ik ben van mening dat algemeen gesproken alle wezenlijke elementen die de inhoudelijke kenmerken van een belasting definiëren, ondubbelzinnig in de toepasselijke bepalingen moeten worden vastgelegd. In dit geval gaat het om de elementen die direct of indirect van invloed zijn op de omvang van de verplichting van de belastingplichtige om de voorbelasting aan te geven. De aan de orde zijnde belasting is genoegzaam bij wet vastgesteld wanneer de toepasselijke regels, in hun geheel beschouwd, de belastingplichtige in staat stellen het bedrag van de verschuldigde belasting te voorzien en te berekenen, en het tijdstip te bepalen waarop de belasting moet worden betaald.

111. Daarentegen ben ik het er niet mee eens dat het loutere ontbreken in de toepasselijke bepalingen van een bijkomend element dat geen enkel dergelijk effect kan hebben, *op zich* een schending van het fiscale legaliteitsbeginsel inhoudt.

112. Zo is het ontbreken van een methode voor de berekening van het bedrag van de verschuldigde belasting *op zich* niet nadelig voor de rechten van een belastingplichtige, wanneer toepasselijke bepalingen voor het overige een reeks parameters bevatten die deze persoon in staat stellen dit bedrag te voorzien en te berekenen.<sup>99</sup> In dezelfde geest geldt ook het volgende: indien een bepaalde situatie niet uitputtend is geregeld, heeft het loutere feit dat de belastingplichtige een van de verschillende mogelijke gedragslijnen moet kiezen binnen de beoordelingsmarge die de lidstaat heeft besloten hem toe te kennen, op zich geen negatieve gevolgen voor zijn rechten, tenzij de omvang van zijn belastingverplichting daardoor wordt uitgebreid.

113. Indien de toepassing van een nieuw ingevoerd vereiste of nieuw ingevoerde formaliteit daarentegen met terugwerkende kracht leidt tot een verhoging van het bedrag van de verschuldigde belasting, voldoet dat duidelijk niet aan de hierboven uiteengezette beschermingsnorm, ongeacht hoe bijkomstig of onbeduidend het vereiste of de formaliteit in kwestie is. Dat is echter niet het geval bij artikel 168 van richtlijn 2006/112, dat – in het licht van de vaste rechtspraak van het Hof – de omvang van het recht op aftrek van voorbelasting ondubbelzinnig definieert.<sup>100</sup>

114. Kortom, voor zover relevant ben ik van mening dat de volgende elementen moeten worden beschouwd als deel uitmakend van de gemeenschappelijke *functionele* beschermingsnorm: een belasting moet vooraf worden vastgesteld in juridisch bindende regels die voor belastingplichtigen toegankelijk zijn op een wijze die voldoende duidelijk, nauwkeurig en uitputtend is zodat de betrokken belastingplichtige het bedrag van de op een bepaald ogenblik verschuldigde belasting kan voorzien en berekenen op basis van de teksten en gegevens die voor hem beschikbaar of toegankelijk zijn. Bijgevolg kunnen deze regels de belastingdruk niet met terugwerkende kracht opleggen of verhogen.

99 Hetzelfde kan a priori worden gezegd van procedurele of technische vereisten. Aangezien deze kwestie echter buiten het bestek van deze conclusie valt, zal ik er niet verder op ingaan.

100 Zie punten 41, 48 en 55 supra.

115. Derhalve concludeer ik dat deze norm met name inhoudt dat de bevoegde belastingautoriteiten, bij gebreke van een methode voor de berekening van het verschuldigde belastingbedrag, de betrokken belastingplichtige moeten toestaan zich te beroepen op een methode van zijn keuze, op voorwaarde dat deze methode, gelet op de aard van de uitgeoefende economische activiteit, objectief weergeeft in welke mate de in een eerder stadium opgelopen kosten zijn gemaakt ten behoeve van economische activiteiten en is gebaseerd op objectieve criteria en betrouwbare gegevens, en de bevoegde autoriteit aan de hand ervan de juistheid van de toepassing ervan kan controleren.

***Kan het samenwerkingsverband zich beroepen op het algemene fiscale legaliteitsbeginsel om aanspraak te maken op een recht op volledige aftrek?***

116. Overeenkomstig de bovengenoemde rechtspraak<sup>101</sup> staat het uitsluitend aan de verwijzende rechter om na te gaan of de toepassing van het Unierecht in het hoofdgeding tot een schending van de algemene beginselen van het Unierecht leidt. Niettemin is het Hof in de prejudiciële procedure uitsluitend bevoegd om deze rechter alle uitleggingsgegevens betreffende het Unierecht te geven om hem in staat te stellen die overeenstemming te toetsen.<sup>102</sup>

117. Met die doelstelling voor ogen zal ik nu verschillende elementen schetsen die de verwijzende rechter relevant kan achten bij de analyse van de gevolgen van de toepassing van het fiscale legaliteitsbeginsel – gezien in het licht van het EVRM, de gemeenschappelijke constitutionele tradities van de lidstaten en het Handvest – op de feiten in het hoofdgeding.

*Positie van het samenwerkingsverband naar Pools recht*

118. Uit de toelichting van de verwijzende rechter en de mondelinge opmerkingen blijkt duidelijk dat de btw-wet ten tijde van de feiten, dat wil zeggen tot 1 januari 2016, niet voorzag in een methode of criteria voor de berekening van het aftrekbare gedeelte van de voorbelasting op goederenleveringen en diensten die op onlosmakelijk verbonden wijze worden gebruikt voor zowel de economische als de niet-economische activiteiten van een belastingplichtige.

119. Alle deelnemers aan de terechtzitting waren het erover eens dat de in artikel 86, lid 1, van de btw-wet gebruikte termen nauw aansluiten bij artikel 168 van richtlijn 2006/112. Eerstgenoemde bepaling bevat met name de uitdrukking „voor zover”, die mijns inziens duidelijk de *omvang* van het recht op aftrek lijkt te omschrijven, waarbij het recht op aftrek wordt beperkt tot de voorbelasting die strikt overeenkomt met de goederenleveringen en diensten die worden gebruikt voor belastbare activiteiten. Niets in het dossier voor het Hof wijst erop dat deze eerste bepaling anders moet worden uitgelegd dan de tweede.<sup>103</sup>

120. De volgende elementen kunnen in dit verband van belang zijn:

121. *In de eerste plaats* hebben de raadsleden van Polen en het belastingorgaan ter terechtzitting bevestigd – zonder dat dit door het samenwerkingsverband is tegengesproken – dat de algemene verplichting om het bedrag van de verschuldigde belasting te *berekenen* en aan te geven en deze belasting binnen een bepaalde termijn te betalen, in beginsel berust bij de belastingplichtige.<sup>104</sup>

<sup>101</sup> Zie de in punten 74 en 75 aangehaalde rechtspraak.

<sup>102</sup> Arrest van 1 juli 2014, Ålands Vindkraft (C-573/12, EU:C:2014:2037, punt 126).

<sup>103</sup> Voor de uitlegging van artikel 168 van richtlijn 2006/112/EG, zie de punten 41, 48 en 55 supra.

<sup>104</sup> Naar ik heb begrepen, vloeit deze verplichting voort uit artikel 103, lid 1, van de btw-wet, die uitvoering lijkt te geven aan artikel 250, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG.

122. *In de tweede plaats* waren de deelnemers het er in hun pleidooien over eens dat belastingplichtigen, zoals het samenwerkingsverband, naar Pools recht onderworpen zijn aan zeer gedetailleerde regels inzake het voeren van een boekhouding met het oog op het toezicht op de begroting en de overheidsfinanciën, die onder meer de verplichting inhouden om alle handelingen te registreren, met inbegrip van de handelingen die relevant zijn voor de btw.

123. In dat verband heeft de raadsman van het samenwerkingsverband betoogd dat de bepaling van het bedrag aan aftrekbare voorbelasting bij gebreke van een bij wet vastgestelde methode zeer complex en omslachtig is, terwijl de raadsman van het belastingorgaan erop heeft gehamerd – ook hier weer zonder door de andere deelnemers te zijn tegengesproken – dat overheidsorganen zoals het samenwerkingsverband in een veel betere positie verkeren om de nodige berekeningen te maken dan de belastingautoriteiten zelf.

124. *In de derde plaats* hebben de deelnemers in hun pleidooien bevestigd dat een belastingplichtige die twijfels heeft over de juiste uitlegging van de toepasselijke bepalingen, het recht heeft om bij de autoriteiten een individuele interpretatie van het belastingrecht aan te vragen en te verkrijgen, waarin zijn specifieke situatie wordt beoordeeld en waarin wordt aangegeven hoe de wet moet worden toegepast.<sup>105</sup> De raadsman van het belastingorgaan heeft bevestigd dat een aantal andere belastingplichtigen in een vergelijkbare situatie, net als het samenwerkingsverband in het hoofdgeding, een beroep op die procedure heeft gedaan en een dergelijke individuele interpretatie heeft verkregen met betrekking tot het aftrekbare gedeelte van de voorbelasting.

125. *In de vierde plaats* heeft de raadsman van het belastingorgaan ter terechtzitting uitgelegd dat belastingplichtigen zowel vóór 1 januari 2016 als na die datum vrij waren om een methode naar keuze toe te passen voor de verdeling van de btw. Daarbij werd verklaard dat de bevoegde autoriteit zich alleen tegen deze keuze kan verzetten indien deze methode niet geschikt is in die zin dat zij niet objectief weergeeft in welke mate de voorbelasting is gebruikt voor de handelingen van een belastingplichtige die een recht op aftrek doen ontstaan. Hij heeft ook bevestigd dat het recht op aftrek niet kan worden geweigerd op de enkele grond dat de overheid het niet eens is met de door de belastingplichtige gehanteerde methode. Geen van deze verklaringen is tegengesproken door de raadsman van het samenwerkingsverband.

126. Naar ik heb begrepen hebben de bovengenoemde bepalingen en omstandigheden het gecombineerde effect dat alle wezenlijke elementen van de btw die van invloed waren op het verschuldigde btw-bedrag (tributum) ten tijde van de feiten bij wet (lex) *waren* vastgesteld op zodanige wijze dat belastingplichtigen de nodige berekeningen konden uitvoeren en het verschuldigde btw-bedrag konden aangeven op basis van de documenten en andere gegevens waarover zij beschikten.

127. Tegen deze achtergrond lijkt de huidige methode voor de berekening van het aftrekbare gedeelte van de voorbelasting slechts een van de technische middelen die de belastingplichtige onvermijdelijk moet toepassen om de omvang van zijn recht op aftrek correct te bepalen, voor zover hij inderdaad besluit een beroep te doen op dat recht. De – ten tijde van de feiten impliciete – noodzaak om een passende methode te kiezen, lijkt een duidelijk uitvloeisel van dat recht, en geen autonome, aanvullende verplichting die specifiek bij wet zou moeten worden vastgesteld.<sup>106</sup>

<sup>105</sup> Zie voetnoot 8 supra.

<sup>106</sup> Zie punt 112 supra.

128. Rekening houdend met de mogelijkheid voor het samenwerkingsverband om een individuele interpretatie van het belastingrecht te verkrijgen, lijkt het ontbreken van een specifieke methode in de toepasselijke bepalingen zijn beroep op het recht op aftrek niet onmogelijk of uiterst moeilijk te hebben gemaakt of te hebben geleid tot een onoverkomelijke onzekerheid over de omvang van zijn verplichtingen ten aanzien van de schatkist.

129. Uit de pleidooien blijkt veeleer dat het, gezien de grote verscheidenheid aan mogelijke feitelijke situaties, optimistisch en wellicht objectief te veeleisend zou zijn om van de nationale wetgever te verwachten dat hij alle technische aspecten van het gedrag van een belastingplichtige met het oog op belastingheffing uitputtend regelt.<sup>107</sup> Deze conclusie is volstrekt in overeenstemming met de rechtspraak van het EHRM en de situatie in andere lidstaten.<sup>108</sup>

130. Derhalve ben ik van mening dat de wetgeving die ten tijde van de feiten van toepassing was op het samenwerkingsverband geen *leemte* bevatte in de definitie van de belasting.

### *Afsluitende opmerkingen*

131. De bovenstaande overwegingen lijken mij alle door het samenwerkingsverband aangevoerde argumenten te ontcrachten. Uitgaande van de hierboven uiteengezette beschermingsnorm<sup>109</sup> kan er in het hoofdgeding geen sprake zijn van schending van een grondrecht of een algemeen beginsel van het Unierecht als gevolg van de uitlegging van de toepasselijke regels in overeenstemming met richtlijn 2006/112, zoals consequent uitgelegd door het Hof.<sup>110</sup>

132. Deze uitlegging lijkt met name niet te leiden tot rechtsonzekerheid of de toepassing met terugwerkende kracht van nieuwe verplichtingen die niet bij wet zijn vastgesteld. Aangezien alle constitutieve elementen van de belasting (tributum) ten tijde van de feiten bij wet waren vastgesteld, lijkt deze uitlegging er evenmin toe te leiden dat bij richtlijn 2006/112 een verplichting wordt opgelegd die niet in de nationale rechtsorde is opgenomen.<sup>111</sup> Ten slotte lijkt de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting daardoor niet onmogelijk of uiterst moeilijk te worden gemaakt.

133. De conclusies die ik in de punten 73 en 115 hierboven heb getrokken, komen niet op losse schroeven te staan door het feit dat het de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties blijft vrijstaan om op grond van artikel 53 van het Handvest nationale normen voor de bescherming van de grondrechten en algemene beginselen van het Unierecht toe te passen wanneer handelingen van Unierecht nationale uitvoeringsmaatregelen vereisen, zoals in het onderhavige geval.<sup>112</sup>

134. Uit de informatie waarover het Hof beschikt, blijkt dat er – ondanks het bestaan van de in de voorgelegde vraag genoemde administratieve praktijken – geen duidelijk conflict bestaat tussen het standpunt dat het Hof volgens mij in de onderhavige zaak moet innemen en de beginselen die voortvloeien uit artikel 217 van de Poolse grondwet.

107 Daarbij stel ik vast dat de raadsman van het belastingorgaan erop heeft aangedrongen – zonder door de andere deelnemers te zijn tegengesproken – dat het objectief onmogelijk zou zijn om dat te doen.

108 Zie punten 85 en 91 supra.

109 Zie de bespreking van het beginsel van de fiscale legaliteit in de punten 78-115 supra.

110 Dat wil zeggen, in overeenstemming met de in de punten 35-60 besproken parameters.

111 De situatie hier kan worden onderscheiden van die in de zaak Pfeiffer e.a. (arrest van 5 oktober 2004, C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, punt 108).

112 Zie arrest van 26 februari 2013, Melloni (C-399/11, EU:C:2013:107, punt 60). In die zaak heeft het Hof echter geoordeeld dat de nationale rechter, juist *omdat* de toepasselijke regels volledig op Unieniveau waren geharmoniseerd, de door zijn nationale grondwettelijke recht geboden hogere norm voor grondrechtenbescherming *niet meer mag* toepassen.

135. Zoals de verwijzende rechter heeft uitgelegd, moeten maatregelen met betrekking tot de heffing van belastingen, waaronder de vaststelling van de belastingplichtigen, de belastingtarieven en de regels voor het verlenen van vermindering en kwijtschelding van belasting, alsmede de categorieën belastingplichtigen die van belasting zijn vrijgesteld, in het licht van die bepaling bij wet worden vastgesteld. Uit de opmerkingen van de raadslieden van Polen en van het belastingorgaan voor het Hof blijkt dat deze bepaling door de Trybunał Konstytucyjny (grondwettelijk hof, Polen) consequent aldus is uitgelegd dat de *wezenlijke elementen*, en niet *alle elementen*, van de belasting die van invloed zijn op de omvang van de belastingverplichting van de belastingplichtige, bij wet moeten worden vastgesteld.<sup>113</sup>

136. Naar ik heb begrepen, lijken deze vereisten voor de verwijzende rechter geen belemmering te vormen om het nationale recht in overeenstemming met het Unierecht uit te leggen op de hierboven beschreven wijze.

137. Indien de verwijzende rechter niettemin van oordeel is dat het aldus uitgelegde nationale recht niet in overeenstemming is met de in de Poolse grondwet gewaarborgde beschermingsnorm, kan hij het er niet bij houden het samenwerkingsverband zonder meer een recht op volledige aftrek van voorbelasting toe te kennen ten koste van de algemene begroting van de Unie en in strijd met het beginsel van gelijke behandeling.<sup>114</sup>

138. Voorts accepteer ik niet dat een loutere inconsistentie tussen de nationale beschermingsnormen van dien aard is dat de primaire verplichting van de nationale rechter om volle werking te geven aan het Unierecht komt te vervallen. Dat is a fortiori het geval indien als gevolg daarvan een aanzienlijk, ontoelaatbaar economisch voordeel wordt toegekend dat niet door de Uniewetgever werd beoogd.<sup>115</sup> Het staat daarentegen aan de verwijzende rechter om bij de uitlegging van het nationale recht al zijn capaciteiten in te zetten om, in het licht van een alomvattend onderzoek van de nationale rechtsorde als geheel, de oplossing te kiezen die de wezenlijke kenmerken van de rechtsorde van de Unie eerbiedigt, namelijk de voorrang, de eenheid en de doeltreffendheid van het Unierecht.<sup>116</sup>

139. Gelet op de bovenstaande overwegingen concludeer ik, in aanvulling op hetgeen ik in de punten 73 en 115 heb uiteengezet, dat de verplichting van de nationale rechter om zijn nationale recht in overeenstemming met het Unierecht uit te leggen enkel komt te vervallen indien die uitlegging zou leiden tot een schending van het beginsel dat de belasting moet worden vastgesteld in juridisch bindende regels die vooraf voor belastingplichtigen toegankelijk zijn op een zodanig duidelijke, nauwkeurige en uitputtende wijze dat de betrokken belastingplichtige het bedrag van de op een bepaald tijdstip verschuldigde belasting kan voorzien en berekenen aan de hand van de teksten en gegevens waarover hij beschikt of waartoe hij toegang heeft. Dat zou het geval zijn als deze regels resulteerden in onzekerheid over het verschuldigde belastingbedrag of als dat bedrag daarbij met terugwerkende kracht werd opgelegd of verhoogd.

<sup>113</sup> Arrest van de Trybunał Konstytucyjny van 16 juni 1998 (U 9/97, punt 51). Ter terechtzitting is ook gebleken dat de Trybunał Konstytucyjny nog niet de gelegenheid heeft gehad om de grondwettigheid van het ontbreken van methoden voor de verdeling van de voorbelasting te onderzoeken.

<sup>114</sup> Zie punten 61, 64 en 65 supra.

<sup>115</sup> Zie de punten 57-59 supra.

<sup>116</sup> Arrest van 5 december 2017, M.A.S. en M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, punt 47).

## Conclusie

140. Gelet op het bovenstaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vraag van de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (bestuursrechter in eerste aanleg Wrocław, Polen) te beantwoorden als volgt:

- „– Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat een nationale rechter in een procedure betreffende een belastingplichtige als de Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach (samenwerkingsverband van gemeenten in Zagłębie Miedziowe, gevestigd te Polkowice) zijn nationale recht zo veel mogelijk moet uitleggen op een wijze die garandeert dat de aftrek alleen wordt toegepast op het gedeelte van de voorbelasting dat objectief weergeeft in welke mate de in een eerder stadium opgelopen kosten zijn gemaakt ten behoeve van de economische activiteit van die belastingplichtige.
- Bij gebreke van een methode voor de berekening van het verschuldigde belastingbedrag moeten de bevoegde belastingautoriteiten de betrokken belastingplichtige toestaan zich te beroepen op een methode van zijn keuze, op voorwaarde dat deze methode, gelet op de aard van de uitgeoefende economische activiteit, objectief weergeeft in welke mate de in een eerder stadium opgelopen kosten zijn gemaakt ten behoeve van economische activiteiten en is gebaseerd op objectieve criteria en betrouwbare gegevens, en de bevoegde autoriteit aan de hand ervan de juistheid van de toepassing ervan kan controleren.
- De verplichting van de nationale rechter om zijn nationale recht in overeenstemming met het Unierecht uit te leggen, komt enkel te vervallen indien die uitlegging zou leiden tot een schending van het beginsel dat de belasting moet worden vastgesteld in juridisch bindende regels die vooraf voor de belastingplichtigen toegankelijk zijn op een zodanig duidelijke, nauwkeurige en uitputtende wijze dat de betrokken belastingplichtige het bedrag van de op een bepaald tijdstip verschuldigde belasting kan voorzien en berekenen aan de hand van de teksten en gegevens waarover hij beschikt of waartoe hij toegang heeft. Dat zou het geval zijn als deze regels resulteerden in onzekerheid over het verschuldigde belastingbedrag of als dat bedrag daarbij met terugwerkende kracht werd opgelegd of verhoogd.”