



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
ELEANOR SHARPSTON
föredraget den 6 december 2018¹

Mål C-566/17

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

(begäran om förhandsavgörande från Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Regionala förvaltningsdomstolen i Wrocław, Polen))

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Rätt att dra av ingående skatt som betalats för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster som, på ett icke särskiljbart sätt, används för ekonomisk och icke-ekonomisk verksamhet – Fastställandet av den avdragsgilla andelen av ingående skatt – Principen om skatteneutralitet – Huruvida och i vilken omfattning beräkningen av ingående mervärdesskatt ska vara föreskriven i lag – Avsaknad av nationella bestämmelser om metoder för fastställande av uppdelningen av ingående mervärdesskatt för varor och tjänster som, på ett icke särskiljbart sätt, används för ekonomisk och icke-ekonomisk verksamhet”

1. Förevarande begäran om förhandsavgörande uppkom i samband med en tvist avseende omfattningen av rätten att dra av ingående mervärdesskatt som betalats för varor och tjänster som, på ett icke särskiljbart sätt, används av beskattningsbara personer för ekonomisk och icke-ekonomisk verksamhet.

2. Det kan visserligen förefalla som om det av systematiken i direktiv 2006/112/EG² följer att den rätten enbart kan åberopas om varorna och tjänsterna används för den förstnämnda typen av verksamhet, men i ovannämnda direktiv föreskrivs inte några metoder eller regler för uppdelning av den ingående mervärdesskatten i sådana situationer. Den hänskjutande domstolen vill få klarhet i huruvida det förhållandet att den nationella lagstiftningen inte heller innehåller några särskilda bestämmelser som rör den frågan påverkar den utsträckning i vilken en beskattningsbar person kan göra gällande rätten att dra av ingående mervärdesskatt för sådana varor och tjänster. I synnerhet uppkommer frågan om det i EU:s lagstiftning finns en allmän princip eller en grundläggande rättighet som i sådana fall skulle utgöra hinder för den nationella domstolen att tillämpa dessa begränsningar på rätten att göra avdrag i målet vid den nationella domstolen.

¹ Originalspråk: engelska.

² Rådets direktiv av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

Direktiv 2006/112/EG

3. Med "beskattningsbar person" avses enligt artikel 9.1 i direktiv 2006/112/EG "den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat". I artikel 13 i direktivet anges att offentliga organ inte ska anses som beskattningsbara personer "när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller betalningar".

4. Avdelning X i direktiv 2006/112/EG ("Avdrag") är indelad i flera kapitel. I artikel 168 i kapitel 1 som har rubriken "Avdragsrättens inträde och räckvidd" föreskrivs att "[i] den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av ...^[3] a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person".⁴

5. Inom kapitel 2 ("Proportionellt avdrag") föreskrivs i artikel 173.1 att "[n]är varor och tjänster används av en beskattningsbar person såväl för transaktioner ..., vilka medför rätt till avdrag för mervärdesskatt, som för transaktioner som inte medför rätt till avdrag, skall bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna". I denna artikel anges vidare att "[d]en avdragsgilla andelen skall bestämmas i enlighet med [den metod som anges i] artiklarna 174 och 175".⁵

Nationell rätt

Republiken Polens författning

6. Enligt artikel 217 i Republiken Polens författning ska åtgärder som rör uttag av skatter, inklusive fastställande av beskattningsbara personer, skattesatser samt regler för beviljande av skattelättnader och eftergifter, tillsammans med de kategorier av beskattningsbara personer som är undantagna från skatt anges i lag.

Mervärdesskattelagen

7. Direktiv 2006/112/EG införlivades med polsk rätt genom Ustawa o podatku od towarów i usług (lagen om skatt på varor och tjänster) av den 11 mars 2004, i dess ändrade lydelse.⁶

8. I artikel 15.6 i mervärdesskattelagen stadgas att offentliga myndigheters organ och sådana organs kontor inte ska anses som "beskattningsbara personer" såvitt avser uppdrag som föreskrivs i relevanta föreskrifter och som de har utsetts att fullgöra, utom när det gäller verksamheter som genomförs med stöd av privaträttsliga avtal.

3 Utgående mervärdesskatt.

4 Ingående mervärdesskatt.

5 I artikel 174 definieras de faktorer som ska ingå i täljaren och nämnaren i det allmänna bråk som ska användas för att beräkna den avdragsgilla andelen av den ingående mervärdesskatten. I artikel 175 föreskrivs att den avdragsgilla andelen ska bestämmas eller uppskattas provisoriskt varje år av den beskattningsbara personen med utgångspunkt i dess prognoser under skattemyndighetens överinseende och justeras under det påföljande året när den exakta andelen är känd.

6 Dziennik Ustaw (officiella tidningen), 2011, nr 177, pos 1054 (mervärdesskattelagen).

9. Genom artikel 86.1 i mervärdesskattelagen har artikel 168 i direktiv 2006/112/EG införlivats i den nationella rättsordningen. I den bestämmelsen föreskrivs att "... [en beskattningsbar] person som avses i artikel 15 [har], *i den mån* varorna och tjänsterna används för hans beskattade verksamhet, rätt att från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av den ingående skatten" (min kursivering).

10. Artikel 90.1 och 90.3 i mervärdesskattelagen speglar artiklarna 173–175 i direktiv 2006/112/EG i den mån som dessa bestämmelser reglerar proportionellt avdrag av mervärdesskatt när varor och tjänster används av en beskattningsbar person både för ekonomisk verksamhet vilken medför rätt till avdrag för mervärdesskatt och för sådan verksamhet som inte medför rätt till avdrag.

11. Från och med den 1 januari 2016 lades punkterna 2a–2h till artikel 86 i mervärdesskattelagen. Genom dessa bestämmelser infördes en icke uttömmande förteckning över metoder som en beskattningsbar person kan använda för att fastställa den avdragsgilla andelen av ingående mervärdesskatt på leveranser som används för både den beskattningsbara personens ekonomiska och icke-ekonomiska verksamhet.

Bakgrund, förfarandet och tolkningsfrågan

12. Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach (kommunalförbundet i Zagłębia Miedziowego i Polkowice) (nedan kallat kommunalförbundet) är ett offentlighetsorgan som av flera lokala myndigheter har anförtrots uppgiften att genomföra deras lagstadgade skyldigheter när det gäller avfallshanteringen i de geografiska områden för vilka de är solidariskt ansvariga. Kommunalförbundet erhåller en avfallshanteringsersättning för att fullgöra dessa skyldigheter. Enligt nationell rätt betraktas kommunalförbundet inte som en beskattningsbar person i detta avseende och dess verksamhet är följaktligen inte mervärdesskattepliktig.

13. Mellan åren 2013 och 2015 tillhandahöll kommunalförbundet ytterligare tjänster mot vederlag i form av tillhandahållande och transport av containrar för olika typer av avfall. Tillhandahållande av dessa tjänster utgör en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i direktiv 2006/112/EG. Vissa av dessa tjänster är mervärdesskattepliktiga och beskattas med olika mervärdesskattesatser, medan andra är undantagna från mervärdesskatteplikt.

14. Under denna period uppstod kapitalinkomster och kapitalutgifter för kommunalförbundet. En del av dessa utgifter hänförde sig till leveranser som utförts i förhållande till både dess ekonomiska och icke-ekonomiska verksamhet.

15. Kommunalförbundet hyste tvivel beträffande den korrekta beräkningen av den avdragsgilla andelen av ingående mervärdesskatt för sådana leveranser. Det anmodade därför Szefer Krajowej Administracji Skarbowej (direktören för skatteförvaltningen, Polen)⁷ att uttala sig enligt bestämmelserna om mervärdesskatt.

16. Den 17 oktober 2016 fastställde förvaltningschefen⁸ att kommunalförbundet för att fastställa den avdragsgilla andelen av den ingående skatten, för det första bör fastställa den andel av ingående skatt som hänför sig till dess ekonomiska verksamhet, det vill säga transaktioner som är mervärdesskattepliktiga eller undantagna från den skatten och för det andra, eftersom en del av dess verksamhet var undantagen från mervärdesskatt, på det belopp som därmed erhålls tillämpa den formel som definieras i artikel 90 i mervärdesskattelagen. Förvaltningschefen fann även att den beskattningsbara personen var ensam ansvarig att välja beräkningsmetod.

⁷ Förvaltningschefen.

⁸ Min uppfattning är att den typen av förvaltningsbeslut i huvudsak är ett formellt uttalande från myndigheternas sida om den korrekta tolkningen och tillämpningen av en särskild bestämmelse i skattelagstiftningen på den situation i vilken en viss beskattningsbar person befinner sig. Detta förfarande föreskrivs i artiklarna 14b–14s i Ordynacja podatkowa av den 29 augusti 1997 (lag om förfarandet i skattemål), Dziennik Ustaw (officiella tidningen) 1997, nr 137, pos 926, i ändrad lydelse.

17. Kommunalförbundet överklagade detta beslut till den hänskjutande domstolen. Det hävdade att det i mervärdesskattelagen inte föreskrivs någon ursprunglig uppdelning av ingående mervärdesskatt och att dess rätt att dra av mervärdesskatt därför endast kan omfattas av tillämpningen av den formel som anges i artikel 90 i mervärdesskattelagen.

18. Den hänskjutande domstolen har i detta sammanhang påpekat att det vid den relevanta tidpunkten inte fanns några bestämmelser i den nationella rättsordningen som fastställde regler och metoder för beräkning av den avdragsgilla andelen av ingående mervärdesskatt på leveranser som, på ett icke särskilt sätt, används för både en beskattningsbar persons ekonomiska och icke-ekonomiska verksamhet. Den hänskjutande domstolen har anfört att i de fall där juridiska personer som fullgör offentligrättsliga skyldigheter, trots att enbart en bråkdel av sådana leveranser verkligen är ägnade för ekonomisk verksamhet, medan återstoden används för verksamhet som faller utanför tillämpningsområdet för direktiv 2006/112/EG, ledde avsaknaden av sådana bestämmelser till en förvaltningspraxis enligt vilken det föreligger en rätt att dra av hela den ingående mervärdesskatten på sådana tillhandahållanden.⁹ Den hänskjutande domstolen har vidare anfört att denna praxis utvecklades på grundval av en dom från Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) av den 24 oktober 2011,¹⁰ jämförd med den princip som fastställs i artikel 217 i Republikens Polens författning, att rätten att ta ut skatter och avgifter faller under lagstiftarens exklusiva behörighet.

19. Mot denna bakgrund har den hänskjutande domstolen beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

”Utgör artikel 168 a i rådets direktiv 2006/112/EG ... och principen om neutralitet i mervärdesskattehänseende hinder för en nationell praxis enligt vilken rätt till fullt avdrag ska medges för ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärv av varor och tjänster som används såväl för den beskattningsbara personens transaktioner som omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt (beskattade och från skatteplikt undantagna transaktioner) som för de transaktioner som faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt, till följd av att det i den nationella lagstiftningen inte har fastställts några metoder eller regler för uppdelning av ingående mervärdesskatt på ovan nämnda typer av transaktioner?”

20. Kommunalförbundet, Republiken Polen och kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. Vid förhandlingen den 20 september 2018 yttrade sig samtliga parter tillsammans med svaranden i målet vid den hänskjutande domstolen (förvaltningschefen) muntligen.

Inledande anmärkningar

21. Som jag har förklarat ovan¹¹ består kommunalförbundets viktigaste lagstadgade skyldighet i tillhandahållande av tjänster av allmänintresse. Den hänskjutande domstolen har helt korrekt anfört att sådan verksamhet inte utgör en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9 i direktiv 2006/112/EG och inte omfattas av tillämpningsområdet för detta direktiv. Härav följer att kommunalförbundet enligt artikel 13 i detta direktiv inte är en beskattningsbar person i detta avseende.

⁹ ”Rätten till fullt avdrag.”

¹⁰ Mål I FPS 9/10. Den hänskjutande domstolen har påpekat att Naczelny Sąd Administracyjny i den domen fann att den formel som fastställs i artikel 90 i mervärdesskattelagen *inte* var avsedd att tillämpas på ingående mervärdesskatt på leveranser som, på ett icke särskilt sätt, används både för en beskattningsbar persons ekonomiska och icke-ekonomiska verksamhet. Den hänskjutande domstolen förklarade att Naczelny Sąd Administracyjny i skälen i denna dom anförde att eftersom den polska lagstiftaren hade underlåtit att fastställa metoder och regler för fördelning av ingående mervärdesskatt mellan transaktioner som är mervärdesskattepliktiga och transaktioner som inte är mervärdesskattepliktiga, har en beskattningsbar person rätt till fullt avdrag för ingående mervärdesskatt på sådana transaktioner.

¹¹ Se punkterna 12–14 ovan.

22. Av beslutet om hänskjutande framgår att endast en liten andel av kommunalförbundets verksamhet är av ekonomisk karaktär i den mening som avses i artikel 9.1 i direktiv 2006/112/EG och att det därför är en beskattningsbar person i den mening som avses i direktivet enbart med avseende på den senare verksamheten.

23. Kommunalförbundet uppbär *inte någon utgående mervärdesskatt* i samband med de tjänster som det tillhandahåller inom dess lagstadgade uppdrag av allmänt intresse. Däremot har det en skyldighet att lägga till utgående mervärdesskatt enligt tillämplig skattesats på priset för de ytterligare tjänster det tillhandahåller sina kunder och att uppbära den skatten från dem.

24. Leverantörerna till kommunalförbundet tar ut *ingående mervärdesskatt* enligt tillämpliga skattesatser på de varor och tjänster som sistnämnda förvärvar, oavsett för vilket ändamål det därefter använder dessa varor och tjänster. Tre typer av varor och tjänster kan urskiljas: (i) varor och tjänster som enbart används för ekonomisk verksamhet, (ii) varor och tjänster som enbart används för verksamhet av lagstadgat allmänintresse, och iii) varor och tjänster som, på ett icke särskilt sätt, används för båda typerna av verksamhet.¹²

25. Det är i det nationella målet utrett att den ingående mervärdesskatt som tas ut på den första kategorin av varor och tjänster *är helt avdragsgill*, medan den ingående mervärdesskatt som tas ut på den andra kategorin av varor och tjänster *inte är avdragsgill*.

Bedömning av tolkningsfrågan

26. Den hänskjutande domstolen vill genom sin fråga få klarhet i huruvida en förvaltningspraxis enligt vilken beskattningsbara personer som både utövar verksamhet av lagstadgat allmänt intresse och ekonomisk verksamhet, såsom kommunalförbundet, har rätt att göra fullt avdrag för ingående mervärdesskatt för varor och tjänster som, på ett icke särskilt sätt, används för både den beskattningsbara personens ekonomiska och icke-ekonomiska verksamhet (den tredje kategorin som avses ovan) är förenlig med unionsrätten.

27. Den hänskjutande domstolens tvivel tycks ha uppstått till följd av avsaknaden av bestämmelser inte enbart i mervärdesskattelagen, utan även i direktiv 2006/112/EG, som rör denna fråga.

28. Enligt fast rättspraxis harmoniseras genom direktiv 2006/112/EG inte de metoder eller kriterier som medlemsstaterna ska tillämpa när de antar bestämmelser som gör det möjligt att dela upp den ingående mervärdesskatten beroende på om de kostnader som skatten avser hänför sig till ekonomisk eller icke-ekonomisk verksamhet.¹³

29. Domstolen har särskilt slagit fast att det system för proportionellt avdrag som föreskrivs i artiklarna 173–175 i direktiv 2006/112/EG endast är tillämpligt på de fall där varor och tjänster används av en beskattningsbar person såväl för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill.¹⁴ Den är därför inte ämnad att tillämpas i samband med ingående mervärdesskatt på varor och tjänster som, *på ett icke särskilt sätt*, används för både den beskattningsbara personens ekonomiska och icke-ekonomiska verksamhet.

¹² Se ovan punkt 14.

¹³ Dom av den 13 mars 2008, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 33).

¹⁴ Dom av den 16 juli 2015, *Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt*, C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 26. Domstolen har vidare förklarat att i enlighet därmed, ska transaktioner som inte omfattas av tillämpningsområdet för direktiv 2006/112/EG och som alltså inte ger rätt till avdrag undantas från nämnaren i det allmänna bråk som används för beräkningen av den avdragsgilla andelen av den ingående mervärdesskatt som avses i artikel 173. Annars kan målsättningen med det gemensamma mervärdesskattesystemet, nämligen att uppnå neutralitet, äventyras (dom av den 29 april 2004, *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243, punkt 54, och dom av den 27 september 2001, *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 44).

30. Domstolen har av respekt för medlemsstaternas resterande behörighet och av praktiska skäl som hänför sig till de faktiska situationernas mångfald och komplexitet som inte möjliggör för domstolen att gynna en metod eller formel framför en annan vägrat att i unionslagstiftarens eller de nationella myndigheternas ställe fastställa en generell metod för att beräkna den proportionella uppdelningen mellan ekonomisk verksamhet och icke-ekonomisk verksamhet.¹⁵

31. Mot denna bakgrund ankommer det på medlemsstaterna att fastställa de metoder och kriterier som är *förenliga med de principer som utgör grunden* för det gemensamma systemet för mervärdesskatt för att möjliggöra för beskattningsbara personer att göra de beräkningar som är nödvändiga.¹⁶ Medlemsstaterna har därför en skyldighet att fastställa sådana metoder och regler, men de förfogar över ett visst utrymme för skönsmässig bedömning vad gäller dessa regler,¹⁷ under förutsättning att de inte underlåter att beakta de mål som eftersträvas med artikel 168 i direktiv 2006/112/EG och den *roll* som artikeln har inom mervärdesskattesystemet.¹⁸

32. Jag kommer därför att inleda min bedömning med att undersöka gränserna för detta utrymme för skönsmässig bedömning. Jag kommer att göra detta i flera etapper. Inledningsvis kommer jag att pröva huruvida direktiv 2006/112/EG eller principen om skatteneutralitet utgör hinder för att medge en beskattningsbar person rätt till fullt avdrag av ingående mervärdesskatt på varor och tjänster som, på ett icke särskilt sätt, används för både ekonomisk och icke-ekonomisk verksamhet. Om denna fråga besvaras jakande, kommer jag därefter granska konsekvenserna av denna slutsats vad gäller det utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna har och de skyldigheter som de nationella domstolarna har. Slutligen kommer jag att pröva frågan om kommunalförbundet ändå kan åberopa andra bestämmelser i direktiv 2006/112/EG eller allmänna principer i unionsrätten för att säkerställa en rätt till fullt avdrag.

Huruvida direktiv 2006/112/EG eller principen om skatteneutralitet utgör hinder för rätten till fullt avdrag

33. Jag ska börja med att erinra om de grundläggande egenskaperna hos mervärdesskattesystemet enligt den definition som anges i direktiv 2006/112/EG.

34. Domstolen har vid upprepade tillfällen slagit fast att mervärdesskatten har följande ”väsentliga kännetecken”: (i) mervärdesskatten tas ut generellt på transaktioner (leverans och tillhandahållande) avseende varor eller tjänster (universalitetsprincipen), (ii) den är proportionell i förhållande till det pris som den beskattningsbara personen har erhållit för dessa varor och tjänster, (iii) den tas ut i varje led i produktions- och distributionskedjan, inklusive detaljhandeln, oavsett antalet föregående transaktioner, (iv) och den mervärdesskatt som ska betalas vid en transaktion beräknas efter avdrag för den skatt som betalades vid den föregående transaktionen, vilket innebär att skatten i varje led endast beräknas på det mervärde som tillförts i detta led och att skatten i sista hand bärs av konsumenten som inte har rätt att dra av ingående mervärdesskatt.¹⁹ I ekonomiskt hänseende är mervärdesskatt således en allmän icke-kumulativ omsättningsskatt i flera steg.

15 Dom av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva and Marenave Schiffahrt, C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 32.

16 Dom av den 13 mars 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 34.

17 Dom av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva and Marenave Schiffahrt, C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 27.

18 Se, analogt, dom av den 14 september 2006, Wollny, C-72/05, EU:C:2006:573, punkt 28.

19 Se, för ett liknande resonemang, till exempel dom av den 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punkt 28 och där angiven rättspraxis.

Den ställning som rätten att dra av ingående mervärdesskatt har i det gemensamma mervärdesskattesystemet

35. Enligt domstolens fasta praxis utgör rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och en grundläggande princip som är inneboende i det gemensamma systemet för mervärdesskatt.²⁰

36. Denna rätt är emellertid inte självständig och bör följaktligen inte bedömas isolerat.

37. För det första är den centrala delen i mervärdesskatteordningen att varje beskattningsbar person *uppbär mervärdesskatt för statens räkning* från sina kunder genom att ta ut den på priset på de varor och tjänster som levereras eller tillhandahålls. Den utgående mervärdesskatten är inte den beskattningsbara personens egendom. Den ska per definition överföras till statskassan inom fastställda tidsgränser. För det andra har den beskattningsbara personen rätt att begränsa omfattningen av denna skyldighet endast om och i den mån som han eller hon tidigare har erlagt ingående mervärdesskatt till sina leverantörer, som de har inkluderat i priset på sina varor och tjänster och som de likaså har uppburit för statens räkning.

38. Detta sammanfattar själva kärnan i rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt enligt artikel 168 i direktiv 2006/112/EG. Det kan sägas att medan principen om påförande är av *primär* betydelse, är rätten till avdrag av *underordnad* betydelse.

39. Av detta följer ofrånkomligen att syftet med avdragsrätten *endast* är att säkerställa att den mervärdesskatt som den beskattningsbara personen, som skatteuppbördsman för statens räkning, ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten är mervärdesskattepliktig i sig (principen om skatteneutralitet).²¹

40. Vidare är den rätten underkastad ett antal villkor.

41. Jag konstaterade i synnerhet i mitt förslag till avgörande i målet *Stradasfalti*²² att formuleringen ”*i den mån* varorna och tjänsterna används i samband med ... skattepliktiga transaktioner” i artikel 17.2 i sjätte direktivet²³ (föregångaren till direktiv 2006/112/EG) utgör en begränsning av omfattningen av denna rätt. Flera år senare bekräftade domstolen uttryckligen min ståndpunkt genom att konstatera att det av inledningen till artikel 168 i direktiv 2006/112, i vilken villkoren för avdragsrättens inträde och räckvidd anges, framgår att endast transaktioner för vilka det har utgått ingående mervärdesskatt kan ge rätt till avdrag för mervärdesskatt som erlagts vid förvärvet av varor eller tjänster som används för att kunna genomföra dessa transaktioner.²⁴ Härav följer att rätten till avdrag förutsätter att den beskattningsbara personen själv har gjort beskattningsbara leveranser inom ramen för sin ekonomiska verksamhet.

20 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 juli 2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, punkterna 14 och 15.

21 Dom av den 23 november 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 23 och där angiven rättspraxis.

22 Förslag till avgörande i mål C-228/05, EU:C:2006:425, punkterna 82 och 83 (min kursivering).

23 Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nu artikel 168 i direktiv 2006/112/EG).

24 Dom av den 28 november 2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, punkt 42.

42. Härav följer även att den händelse som ger upphov till den rätten inte är den tidpunkt då den ingående mervärdesskatten tas ut, utan den tidpunkt då den beskattningsbara personen använder de ingående leveranserna för sin ekonomiska verksamhet. När varor eller tjänster används för utgående beskattade transaktioner, måste den ingående skatt som belastat varorna eller tjänsterna dras av för att förhindra dubbelbeskattning.²⁵

43. Domstolen har vidare i sin fasta rättspraxis slagit fast att avdragsrätten för ingående mervärdesskatt som erlagts vid förvärvet av varor eller tjänster principiellt förutsätter att kostnaderna för dessa förvärv utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de utgående transaktionerna och som medför en rätt till avdrag. Mervärdesskatten är följaktligen endast avdragsgill om de ingående transaktionerna har ett *direkt och omedelbart samband* med de utgående transaktioner som medför avdragsrätt.²⁶ Den beskattningsbara personen tillerkänns också avdragsrätt för ingående mervärdesskatt när det saknas ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner som medför avdragsrätt, när kostnaderna för transaktionen utgör en del av den beskattningsbara personens allmänna omkostnader och således utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som den beskattningsbara personen tillhandahåller. Sådana kostnader har ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens *samlade* ekonomiska verksamhet.²⁷

44. Omvänt gäller att så snart som det direkta och omedelbara sambandet mellan de ingående kostnaderna och den ekonomiska verksamhet som den beskattningsbara personen därefter utför är brutet kan ingen ingående mervärdesskatt dras av. Av domstolens praxis framgår tydligt att detta särskilt är fallet när varor eller tjänster som förvärvats av en beskattningsbar person används för verksamhet som antingen är undantagen från mervärdesskatteplikt eller inte faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt. I dessa båda fall tas inte någon utgående skatt ut på dessa transaktioner och därför kan inte någon ingående mervärdesskatt dras av.²⁸

45. Själva strukturen i det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär att avdraget för ingående mervärdesskatt är kopplat till uppbörd av utgående mervärdesskatt.²⁹ Jag instämmer därför helt med generaladvokaten Kokott i att den beskattningsbara personen i princip inte kan yrka avdrag för ingående mervärdesskatt utan att de utgående transaktionerna beskattas. Mot bakgrund av logiken i direktiv 2006/112/EG är ett sådant ”asymmetriskt åberopande” i princip uteslutet.³⁰

46. Det är därför helt klart för mig att kommunalförbundet inte kan åberopa direktiv 2006/112/EG för att medges fullt avdrag för ingående mervärdesskatt som tagits ut på de leveranser som, på ett icke särskilt sätt, gjorts för både dess icke-ekonomiska och ekonomiska verksamhet.

47. Även om sådana leveranser har en koppling till kommunalförbundets ekonomiska verksamhet, har endast en bråkdel av dessa leveranser faktiskt använts för verksamhet för vilken kommunalförbundet tog ut utgående mervärdesskatt.

48. Det står klart att kommunalförbundet bör kunna dra av motsvarande *bråkdel* av ingående mervärdesskatt enligt artikel 168 a i direktiv 2006/112/EG. Det skulle emellertid strida mot den ovannämnda principen om symmetri om kommunalförbundet även fick göra avdrag för återstoden av den ingående mervärdesskatt som inte motsvarar någon utgående mervärdesskatt.

25 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 24, och beslut av den 5 juni 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, punkt 19.

26 Dom av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt, C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 23.

27 Dom av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt, C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 24.

28 Dom av den 16 februari 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 44, och dom av den 22 oktober 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 32.

29 Dom av den 16 juni 2016, Mateusiak, C-229/15, EU:C:2016:454, punkt 24.

30 Se hennes förslag till avgörande i målet VDP Dental Laboratory, C-401/05, EU:C:2006:537, punkterna 95–97, och i målet MDDP, C-319/12, EU:C:2013:421, punkterna 38 och 39.

49. Generaladvokaten Szpunar analyserade konsekvenserna av att en sådan rätt medges i sitt förslag till avgörande i målet *Český rozhlas*.³¹ Han drog slutsatsen att det skulle strida mot det gemensamma mervärdesskattesystemets logik och närmare bestämt mot de kategoriska och tydliga villkoren i artikel 168 i direktiv 2006/112/EG att göra så. Denna analys kan överföras på förevarande mål.

50. Om kommunalförbundet följaktligen skulle ha rätt att dra av hela sin ingående mervärdesskatt, skulle detta belopp med nödvändighet med betydande marginal överstiga den utgående mervärdesskatt som det tagit ut. Kommunalförbundet skulle således ha rätt till återbetalning av denna skillnad i enlighet med artikel 183 i direktiv 2006/112/EG.³² Som en följd av denna återbetalning skulle både dess ekonomiska verksamhet och en del av dess offentliga verksamhet vara helt befriade från mervärdesskatt, även om kommunalförbundet med avseende på sistnämnda verksamhet, befinner sig i slutet av distributionskedjan och dess ställning följaktligen i enlighet med artikel 13 i direktiv 2006/112/EG kan jämföras med den ställning som en slutkonsument har. Eftersom ingen utgående mervärdesskatt överförs till kommunalförbundets kunder inom ramen för dess lagstadgade verksamhet, skulle andelen av de ingående leveranser som används för denna verksamhet inte beskattas i distributionskedjan. Med andra ord skulle det skapa en personkrets som omfattas undantaget för en viss kategori av leveranser till beskattningsbara personer som utövar både icke skattepliktig och skattepliktig verksamhet. Ett sådant undantag finns inte i direktiv 2006/112/EG. Det skulle också strida mot principen om mervärdesskattens *allmängiltighet* och själva logiken i mervärdesskattesystemet.³³

51. Mot bakgrund av detta drar jag i denna del slutsatsen att artikel 168 i direktiv 2006/112/EG utgör ett uppenbart hinder för att medge beskattningsbara personer som utför både skattepliktig och icke skattepliktig verksamhet rätt till fullt avdrag för ingående mervärdesskatt på leveranser som, på ett icke särskiljbart sätt, används för dessa båda typer av verksamhet.

Principen om skatteneutralitet

52. Kommunalförbundet har i de argument som anförts till stöd för dess talan gällande rätten till fullt avdrag åberopat principen om skatteneutralitet som det betraktar som en grundläggande rättighet för beskattningsbara personer. Det har gjorts gällande att eventuella begränsningar av denna rätt ska tolkas restriktivt.

53. Det är riktigt att principen om skatteneutralitet ligger till grund för det gemensamma mervärdesskattesystemet³⁴ och att det är en grundläggande princip som är inneboende i detta gemensamma system.³⁵ Jag finner dock inte kommunalförbundets argument övertygande.

54. För *det första* stämmer det visserligen att unionslagstiftaren avsåg att principen om skatteneutralitet i frågor som rör mervärdesskatt skulle återspegla den allmänna principen om likabehandling.³⁶ Medan sistnämnda princip emellertid har samma rang som bestämmelserna i fördraget, nödvändiggör principen om skatteneutralitet att det utarbetas närmare föreskrifter, vilket endast kan ske genom en sekundärrättsakt, och den kan följaktligen, genom en sådan rättsakt, bli föremål för närmare föreskrifter.³⁷ För övrigt har domstolen redan slagit fast att principen om

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

32 I den bestämmelsen föreskrivs att om avdragen för en viss beskattningsperiod överstiger den mervärdesskatt som ska betalas för medlemsstaterna föra över det överskjutande beloppet till nästa period eller göra en återbetalning enligt de villkor som de skall fastställa. Här skulle överskottet nödvändigtvis vara strukturellt och skulle, även om det överförs, enbart kumuleras med tiden. Slutligen skulle denna obalans leda till en faktisk återbetalning.

33 Generaladvokaten Szpunars förslag till avgörande i målet *Český rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:181, punkt 51.

34 Dom av den 28 november 2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, punkt 25.

35 Dom av den 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punkt 40.

36 Dom av den 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punkt 41.

37 Dom av den 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punkterna 42 och 43.

skatteneutralitet inte utgör någon primärrättslig bestämmelse, utan en tolkningsprincip som ska tillämpas parallellt med andra jämsides existerande principer i mervärdesskatteordningen.³⁸ Tvärtemot vad kommunalförbundet hävdar kan det därför inte från den principen härledas någon grundläggande rättighet för en beskattningsbar person.

55. För *det andra* har domstolen slagit fast att principen om skatteneutralitet inte är tillämplig på transaktioner som faller utanför mervärdesskatteordningen. Mot bakgrund av en otvetydig begränsning i den inledande meningen i artikel 168 i direktiv 2006/112/EG kan inte räckvidden av avdrag från utgående mervärdesskatt utvidgas till att gå utöver transaktioner som enbart använts för den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet.³⁹

56. Kommunalförbundet har under förevändning att det kräver att principen om att undantag från rätten till avdrag ska tolkas restriktivt föreslagit en tolkning som leder till att sådana begränsningar undanröjs och som – enligt min uppfattning – klart är *contra legem*.

57. Om en beskattningsbar person som utövar både icke skattepliktig och skattepliktig verksamhet skulle ha möjlighet att göra gällande en rätt till fullt avdrag skulle detta ge den en fördel i fråga om både dess ingående transaktioner (rätten att dra av ingående mervärdesskatt) och utgående transaktioner (rätten att inte ta ut utgående mervärdesskatt). Det är uppenbart att detta skulle medföra att den ekonomiska effekten av mervärdesskatt *inte* skulle vara *neutral*, utan *positiv* (till dess fördel). Kommunalförbundets ställning skulle därför förbättras utöver den nivå som skulle följa av en tillämpning av principen om skatteneutralitet.

58. Detta skulle leda till att en sådan beskattningsbar person skulle åtnjuta en gynnsammare behandling än andra kategorier av ekonomiska aktörer i jämförbara situationer och skulle således medföra en *snedvridning av konkurrensen* på den inre marknaden, vilket principen om skatteneutralitet just syftar till att förhindra.⁴⁰ Det skulle också leda till att en sådan beskattningsbar person skulle beviljas en *oberättigad ekonomisk fördel* i förhållande till en slutkonsument.⁴¹

59. Om en sådan tolkning skulle godtas skulle det vara tillräckligt för en enhet som omfattas av artikel 13 i direktiv 2006/112/EG att bedriva ekonomisk verksamhet, även i mycket liten omfattning – såsom till exempel en kommun som tillhandahåller automater för försäljning av läskedrycker i stadshuset eller säljer julgranar till lokalbefolkningen – för att kunna dra av hela den ingående mervärdesskatten på leveranser som, på ett icke särskilt sätt, används för både dess offentliga och ekonomiska verksamhet. En sådan otillåten fördel kan inte ha avsetts av unionslagstiftaren.

60. Jag drar därför den preliminära slutsatsen att både artikel 168 i direktiv 2006/112/EG och de principer som ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, särskilt principen om skatteneutralitet, uppenbarligen utgör hinder för att medge en beskattningsbar person som utövar både icke-skattepliktig och skattepliktig verksamhet rätt till fullt avdrag för ingående mervärdesskatt.

38 Se dom av den 19 juli 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, punkt 45, i vilken domstolen godtog den slutsats jag drog i punkt 60 i mitt förslag till avgörande i det målet (EU:C:2012:276).

39 Dom av den 13 mars 2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, punkterna 42 och 43.

40 Dom av den 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punkt 44.

41 Dom av den 14 september 2006, Wollny, C-72/05, EU:C:2006:573, punkt 35.

Medlemsstaternas utrymme för skönmässig bedömning och de nationella domstolarnas skyldigheter

61. Mot bakgrund av vad som anförts ovan följer att det bakomliggande syftet och det gemensamma målet med mervärdesskatteordningen är att garantera en *överensstämmelse mellan avdraget för ingående skatt och uttaget av utgående skatt*.⁴² Medlemsstaterna ska vid utövandet av sitt utrymme för skönmässig bedömning med avseende på bestämmelserna om uppdelning av mervärdesskatt i möjligaste mån, för att åstadkomma en jämlig behandling av olika typkategorier av beskattningsbara personer och beskattningsbara personer som utövar både icke-skattepliktig verksamhet och skattepliktig verksamhet och slutkonsumenter, förhindra att det uppstår situationer i vilka det *slutgiltiga nyttjandet inte beskattas*.⁴³

Allmän skyldighet att ge unionsrätten full verkan

62. Mot denna bakgrund ska medlemsstaterna utöva sin skönmässiga befogenhet på ett sådant sätt att det säkerställs att avdrag *endast* medges för den del av den ingående mervärdesskatten som hänför sig till de transaktioner som medför rätt till avdrag. Medlemsstaterna ska således se till att beräkningen av den proportionella andel som avser den ekonomiska verksamheten respektive den icke-ekonomiska verksamheten *på ett objektivet sätt avspeglar* den faktiska fördelningen av ingående utgifterna för dessa två verksamheter.⁴⁴

63. Som jag förstår den situation som rådde i Polen före den 1 januari 2016, innebar den förvaltningspraxis som har beskrivits av den hänskjutande domstolen att rätt till fullt avdrag för ingående mervärdesskatt medgavs för leveranser som, på ett icke särskiljbart sätt, används för både en beskattningsbar persons ekonomiska och icke-ekonomiska verksamhet.

64. En sådan praxis rubbar jämvikten mellan avdrag för ingående mervärdesskatt och uppbörd av utgående mervärdesskatt, vilket påverkar skattenivån och leder till en skillnad i behandling mellan olika kategorier av beskattningsbara personer och mellan medlemsstaterna och därmed till snedvridning av konkurrensen på den inre marknaden. Den riskerar därför att undergräva principen om *enhetlig tillämpning* av det gemensamma systemet för mervärdesskatt.⁴⁵

65. Eftersom en ändring av räckvidden av rätten att dra av mervärdesskatt påverkar skattebördan och därför måste tillämpas på ett liknande sätt i alla medlemsstater, påverkar denna praxis själva grunden för det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion.⁴⁶ Skäl 39 i direktiv 2006/112/EG, där det anges att "[d]en avdragsgilla andelen bör beräknas på liknande sätt i alla medlemsstater", bekräftar att detta var unionslagstiftarens syfte.

66. Enligt artikel 2.1 b i beslut 2007/436/EG⁴⁷ baseras unionens egna medel på bland annat mervärdesskatt.⁴⁸ Härav följer att det finns ett direkt samband mellan uppbörden av inkomster från mervärdesskatt och tillhandahållandet av motsvarande resurser till unionens budget. En brist i uppbörden av de förstnämnda inkomsterna, särskilt genom en utvidgning av rätten att dra av

42 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 september 2006, Wollny, C-72/05, EU:C:2006:573, punkterna 33 och 37.

43 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 september 2006, Wollny, C-72/05, EU:C:2006:573, punkt 48.

44 Dom av den 13 mars 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punkterna 34 och 37. Domstolen har i detta avseende slagit fast att medlemsstaterna, där det är lämpligt, är behöriga att använda sig av en lämplig formel som beaktar vilka slags investeringar eller vilka slags transaktioner som har gjorts *eller en annan lämplig formel*. De är därvid inte skyldiga att begränsa sig till en av dessa metoder (punkt 38 i den domen).

45 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 juli 1988, Direct Cosmetics och Loughtons Photographs, 138/86 och 139/86, EU:C:1988:383, punkt 23. Se även dom av den 6 maj 2010, kommissionen/Frankrike, C-94/09, EU:C:2010:253, punkt 40.

46 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 september 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 35.

47 Rådets beslut 2007/436/EG, Euratom av den 7 juni 2007 om systemet för Europeiska gemenskapernas egna medel (EUT L 163, 2007, s. 17).

48 Till exempel år 2014 som är ett av de beskattningsår för vilket kommunalförbundet söker att få rätt till fullt avdrag. De medel som baserades på mervärdesskatt utgjorde 13,2 procent av unionens hela budget. Se den fleråriga budgetramen 2014–2020 och unionens budget 2014, s. 24.

ingående mervärdesskatt urholkar beskattningsunderlaget och leder följaktligen till en minskning av budgeten. För att säkerställa skyddet av unionens ekonomiska intressen, såsom krävs enligt artikel 325 FEUF, ankommer det på medlemsstaterna att vidta nödvändiga åtgärder för att garantera en fullständig och effektiv uppbörd av mervärdesskatt på deras territorium.⁴⁹

67. Härav följer att tillämpningen av den nationella praxis som det rör sig om i det nationella målet uppenbarligen skulle strida mot syftet med och de grundläggande principerna i det gemensamma systemet för mervärdesskatt som inrättats genom direktiv 2006/112/EG och skulle kunna påverka dess effektivitet och således undergräva EU:s ekonomiska intressen.

68. Även om det enligt artikel 288 i FEUF står medlemsstaterna fritt att välja tillämplig metod för uppdelning av avdragsgill mervärdesskatt, måste de ändå säkerställa att omfattningen av avdragsrätten motsvarar den som krävs enligt direktiv 2006/112/EG. De har inte något utrymme för skönsmässig bedömning i detta avseende.⁵⁰

69. Under sådana omständigheter åvilar det i första hand den nationella lagstiftaren att vidta de åtgärder som krävs för att uppfylla dessa skyldigheter.⁵¹

70. Av begäran om förhandsavgörande framgår att den polska lagstiftaren ändrade mervärdesskattelagen med verkan från och med den 1 januari 2016 och att ändringen innebar att den förvaltningspraxis enligt vilken rätt till fullt avdrag för ingående mervärdesskatt medgavs för leveranser som, på ett icke särskiljbart sätt, används för både en beskattningsbar persons ekonomiska och icke-ekonomiska verksamhet, upphörde att gälla.⁵²

71. Målet vid den hänskjutande domstolen avser emellertid perioden mellan åren 2013 och 2015. Det ankommer således på den hänskjutande domstolen att även ge direktiv 2006/112/EG full verkan under den perioden genom att så långt möjligt tolka den tillämpliga lagstiftningen mot bakgrund av artikel 168 a i det direktivet i överensstämmelse med domstolens tolkning eller vid behov underlåta att tillämpa den lagstiftningen.⁵³ Om det i det avseendet i enlighet med de tolkningsmetoder som erkänns i nationell rätt är tillåtet att tolka en bestämmelse i den nationella rätten på ett sådant sätt att en konflikt med en annan bestämmelse i den nationella rätten kan undvikas eller att i detta syfte begränsa bestämmelsens tillämpningsområde genom att bara tillämpa den i den mån den är förenlig med den andra bestämmelsen, är den nationella domstolen skyldig att använda samma metoder för att uppnå det resultat som eftersträvas i direktivet.⁵⁴ Det är uppenbart att dessa krav inte bör innebära att den hänskjutande domstolen måste göra en tolkning *contra legem* av de tillämpliga nationella bestämmelserna.⁵⁵

49 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 juni 2018, Kolev m.fl., C-612/15, EU:C:2018:392, punkterna 51 och 52. Om Polen hade velat att sådana skattskyldiga personer som kommunalförbundet skulle åtnjuta en gynnsammare behandling, hade det – i enlighet med fördragets bestämmelser om statligt stöd – kunnat föreskriva ett stöd som finansieras med egna medel, snarare än att medge undantag från ingående mervärdesskatt på bekostnad av unionens budget.

50 Se, analogt, dom av den 5 december 2017, M.A.S. och M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, punkt 38 och där angiven rättspraxis.

51 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 juni 2018, Kolev m.fl., C-612/15, EU:C:2018:392, punkt 64.

52 Se ovan punkt 11.

53 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 september 2015, Taricco m.fl. C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 49.

54 Dom av den 5 oktober 2004, Pfeiffer m.fl., C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, punkt 116.

55 Dom av den 11 september 2018, IR, C-68/17, EU:C:2018:696, punkt 63.

72. EU-domstolen har i detta sammanhang slagit fast att kravet på att nationell rätt ska tolkas i enlighet med unionsrätten innefattar en skyldighet för nationella domstolar att, när så är nödvändigt, ändra fast rättspraxis om denna grundas på en tolkning av nationell rätt som är oförenlig med ett direktivs syfte. En nationell domstol kan därför inte slå fast att den inte kan tolka en nationell bestämmelse i överensstämmelse med unionsrätten enbart av den anledningen att den bestämmelsen i fast rättspraxis har tolkats på ett sätt som inte är förenligt med unionsrätten.⁵⁶

73. Jag anser att direktiv 2006/112/EG i princip ska tolkas så, att det krävs att en nationell domstol i ett förfarande som rör en sådan beskattningsbar person som kommunalförbundet i största möjliga utsträckning tolkar sin nationella lagstiftning på ett sätt som säkerställer att avdrag endast görs för den andel av den ingående mervärdesskatten som på ett objektivt sätt avspeglar den utsträckning i vilken de ingående kostnaderna har använts för den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet.

Huruvida det föreligger ett undantag på grund av allmänna principer och grundläggande rättigheter

74. Eftersom målet vid den hänskjutande domstolen rör ett genomförande av, i synnerhet, artikel 168 i direktiv 2006/112/EG, och således tillämpningen av unionsrätten i den mening som avses i artikel 51.1 i stadgan om de grundläggande rättigheterna,⁵⁷ måste den hänskjutande domstolen även försäkra sig om att de grundläggande rättigheter som de beskattningsbara personerna i målet vid den nationella domstolen garanteras enligt stadgan iakttas. Dessa rättigheter kan inte utan vidare förlora sin verkan på grund av skyldigheten att säkerställa en effektiv uppbörd av unionens medel.⁵⁸

75. Med andra ord, principen att nationell rätt ska tolkas i enlighet med unionsrätten uppnår sina begränsningar när tillämpningen av denna princip på omständigheterna i målet vid den nationella domstolen skulle leda till ett åsidosättande av grundläggande rättigheter som fastställs i stadgan eller allmänna principer i unionslagstiftningen.⁵⁹ Domstolen har också slagit fast att om en nationell domstol kan konstatera att en sådan tolkning skulle leda till ett åsidosättande av dessa rättigheter eller principer är den befriad från skyldigheten att tillämpa den tolkningen, även om iakttagandet av den skyldigheten annars skulle tillåta att en nationell situation som är oförenlig med unionsrätten avhjälpes.⁶⁰

76. I det följande kommer jag därför att pröva huruvida skyldigheten att tillämpa denna tolkning i målet vid den nationella domstolen kan leda till ett åsidosättande av en grundläggande rättighet eller en allmän princip i unionsrätten. För det ändamålet kommer jag för det första att fastställa relevanta grundläggande rättigheter eller allmänna principer och därefter undersöka följderna av att den tolkning av unionsrätten som jag nyss har redogjort för tillämpas på de faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen.

56 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 april 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, punkterna 33 och 34 och där angiven rättspraxis. Se även dom av den 17 april 2018, Egenberger, C-414/16, EU:C:2018:257, punkterna 72 och 73.

57 EUT C 83, 2010, s. 389 (nedan kallad stadgan).

58 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 juni 2018, Kolev m.fl., C-612/15, EU:C:2018:392, punkt 68 och där angiven rättspraxis.

59 I senare rättspraxis finns flera exempel på situationer där domstolen har ansett att effektiviteten i EU kan behöva ge vika för skyddet av de grundläggande rättigheterna. Se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 februari 2017, C. K. m.fl., C-578/16 PPU, EU:C:2017:127 (förbud mot omänsklig eller förnedrande behandling i samband med Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 604/2013 av den 26 juni 2013 om kriterier och mekanismer för att avgöra vilken medlemsstat som är ansvarig för att pröva en ansökan om internationellt skydd som en tredjelandsmedborgare eller en statslös person har lämnat in i någon medlemsstat (EUT L 180, 2013, s. 31), dom av den 5 december 2017, M.A.S. och M.B., C-42/17, EU:C:2017:936 (principen *nulla poena sine lege* (inget straff utan lag) i samband med artikel 325 FEUF), och dom av den 25 juli 2018, Minister for Justice and Equality (Bristar i domstolssystemet), C-216/18 PPU, EU:C:2018:586 (rätten till ett effektivt rättsmedel i samband med rådets rambeslut 2002/584/RIF av den 13 juni 2002 om en europeisk arresteringsorder och överlämnande mellan medlemsstaterna (EGT L 190, 2002, s. 1).

60 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 januari 2004, X, C-60/02, EU:C:2004:10, punkterna 61 och 63, och dom av den 5 december 2017, M.A.S. och M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, punkt 61.

77. Kommunalförbundet har gjort gällande att det inte endast följer av den polska lagstiftningen, utan även av unionsrätten att ingen beräkningsmetod kan tillämpas så att det påverkar dess rätt till fullt avdrag för ingående mervärdesskatt, såvida inte denna metod uttryckligen föreskrivs i lag.

78. Jag är beredd att godta uppfattningen att principen att ingen skatt kan tas ut om den inte är föreskriven i lag (med andra ord den skatterättsliga legalitetsprincipen: *nullum tributum sine lege* (ingen skatt utan lag)) är en del av unionens rättsordning. Den kan ses som ett särskilt uttryck i ett skatterättsligt sammanhang, av näringsfriheten, den grundläggande rätten till egendom och den allmänna principen om rättssäkerhet.

79. Jag anser emellertid inte att kommunalförbundet kan få framgång i målet vid den nationella domstolen genom att åberopa unionsrätten för att göra gällande en rätt till fullt avdrag för ingående mervärdesskatt på leveranser som, på ett icke särskiljbart sätt, används för ekonomisk och icke-ekonomisk verksamhet. Såsom jag kommer att visa nedan rör den skatterättsliga legalitetsprincipen enligt unionsrätten medlemsstaternas rätt att införa skatter, medan det i det nationella målet endast rör sig om en metod för beräkning av det skattebelopp som ska betalas.

80. Jag ska börja med att analysera omfattningen av den skatterättsliga legalitetsprincipen enligt unionsrätten. Med beaktande av artikel 6.3 FEU⁶¹ och artikel 52.3 i stadgan⁶² kommer jag först att göra detta med hänvisning till Europakonventionen och därefter med hänvisning till medlemsstaternas gemensamma konstitutionella traditioner.

Granskning mot bakgrund av Europakonventionen

81. Europadomstolen för de mänskliga rättigheterna (nedan kallad Europadomstolen) fastställde den skatterättsliga legalitetsprincipen i samband med artikel 1 i protokoll nr 1.⁶³ I den artikeln föreskrivs att "[i]ngen får berövas sin egendom annat än i det allmännas intresse och under de förutsättningar som anges i lag och i folkrättens allmänna grundsatser" utan att "[inskränka] ... en stats rätt att genomföra sådan lagstiftning som staten finner nödvändig för att reglera nyttjandet av egendom i överensstämmelse med det allmännas intresse eller för att säkerställa betalning av skatter eller andra pålagor eller av böter och viten".

82. Europadomstolen har i synnerhet slagit fast att en skatt utgör ett ingrepp i rätten att fritt nyttja sina tillgångar och således omfattas av artikel 1 i protokoll nr 1.⁶⁴ Den har slagit fast att de fördragsslutande staterna har ett "stort utrymme för egna bedömningar" i skattefrågor⁶⁵ och att de ska "ges en viss grad av ytterligare hänsyn och handlingsutrymme vid utövandet av deras funktioner på skatteområdet vid legalitetsprövningen".⁶⁶ Den har vidare slagit fast att prövningen är begränsad till en

61 I den artikeln föreskrivs att "[d]e grundläggande rättigheterna, såsom de garanteras i europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (undertecknad i Rom den 4 november 1950) (nedan kallad Europakonventionen) och såsom de följer av medlemsstaternas gemensamma konstitutionella traditioner, ska ingå i unionsrätten som allmänna principer".

62 I den bestämmelsen i stadgan föreskrivs att "i den mån som ... stadga[n] omfattar rättigheter som motsvarar sådana som garanteras av [Europakonventionen] ska de ha samma innebörd och räckvidd som i konventionen", utan att detta hindrar unionen från att tillförsäkra ett "mer långtgående skydd." Den regel som utvecklats av Europadomstolen vid en tolkning av motsvarande bestämmelser i Europakonventionen ska tillämpas vid fastställandet av den minimiskyddsnivå som garanteras enligt Europakonventionen (dom av den 28 februari 2013, Review of Arango Jaramillo m.fl. mot EIB, C-334/12 RX-II, EU:C:2013:134, punkt 28).

63 Protokoll nr 1 till Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna som undertecknades den 20 mars 1952 i Paris (nedan kallat protokoll nr 1).

64 Europadomstolen, 9 juli 2002, Orion Břeclav s.r.o. mot Republiken Tjeckien CE:ECHR:2002:0709DEC004378398, s. 7.

65 Europadomstolen, 29 januari 2003, Masa Invest Group mot Ukraina, CE:ECHR:2005:1011DEC000354003, s. 12.

66 Europadomstolen, 14 maj 2013, N.K.M. mot Ungern, CE:ECHR:2013:0514JUD006652911, § 50.

bedömning av om skatten ”är förenlig med nationell lag och att lagen i sig är av sådan standard att den räcker för att möjliggöra för en sökande att förutse konsekvenserna av hans eller hennes beteende” vilket kräver att ”de tillämpliga bestämmelserna i nationell lag är *tillräckligt tillgängliga, precisa och förutsebara*”.⁶⁷

83. Begreppet lag i den mening som avses i artikel 1 i protokoll nr 1 hänser på samma begrepp som finns på andra ställen i Europakonventionen.⁶⁸ Det har därför en självständig betydelse och ett omfattande tillämpningsområde som inte enbart avser rättsakter som härrör från lagstiftaren. Det inbegriper författningar, lag i *strikt mening*, sekundärlagstiftning och internationella fördrag i vilka en avtalsslutande part är stat.⁶⁹

84. Rättspraxis ska anses omfattas av tillämpningsområdet för begreppet lag i den mening som avses i artikel 1 i protokoll nr 1.⁷⁰ Rättspraxis som är ”klar, enhetlig och offentligt tillgänglig kan följaktligen vara en tillräcklig grund för att utgöra ett ’lagligt’ ingrepp i rättigheter som garanteras i konventionen när denna rättspraxis grundas på en rimlig tolkning av primärlagstiftning”.⁷¹

85. Europadomstolen har slutligen slagit fast att det är *objektivt omöjligt* att uppnå absolut precision vid formuleringen av lagar, särskilt på skatteområdet. Många lagar är följaktligen oundvikligen formulerade i *allmänna termer* och deras tolkning och tillämpning bör fastställas i praktiken.⁷²

86. Härav följer att legalitetsprincipen som fastställs i artikel 1 i protokoll nr 1 innebär att de *väsentliga aspekterna* av skatt ska vara föreskrivna i lag eller i rättspraxis, medan inga sådana krav finns med avseende på vissa andra, underordnade faktorer som definierar omfattningen av skattskyldighet.

Prövning mot bakgrund av medlemsstaternas gemensamma konstitutionella traditioner

87. Den skatterättsliga legalitetsprincipen förefaller ha erkänts i de flesta medlemsstaterna. I vissa medlemsstater utgör den en del av en lång konstitutionell tradition.⁷³ I de flesta medlemsstater är denna princip explicit förankrad i en rättsakt av konstitutionell rang, medan den i andra medlemsstater härrör från den konstitutionella principen om rättsstaten.⁷⁴

67 Europadomstolen, 20 september 2011, OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos mot Ryssland, CE:ECHR:2011:0920JUD001490204, § 559 (min kursivering).

68 Europadomstolen, 14 oktober 2010, Shchokin mot Ukraina, CE:ECHR:2010:1014JUD002375903, § 51.

69 Grgić, A., Mataga, Z., Longar, M., och Vilfan, A., Council of Europe – Directorate General of Human Rights and Legal Affairs, ”Le droit à la propriété dans la convention européenne des Droits de l’Homme. Un guide sur la mise en oeuvre de la convention européenne des Droits de l’Homme et de ses protocoles”, Précis sur les droits de l’homme nr 10, september 2007, s. 13 (offentligt tillgänglig via följande länk: <https://rm.coe.int/168007ff64>).

70 Europadomstolen, 9 november 1999, Špaček mot Republiken Tjeckien, CE:ECHR:1999:1109JUD002644995, § 54.

71 Europadomstolen, 25 juli 2013, Khodorkovskiy and Lebedev mot Ryssland, CE:ECHR:2013:0725JUD001108206, §§ 881–885.

72 Europadomstolen, 29 januari 2003, Masa Invest Group mot Ukraina, CE:ECHR:2005:1011DEC000354003, sidorna 12 och 13.

73 Detta är bland annat fallet i Förenade kungariket där denna princip först antogs i Bill of Rights från år 1689 (fortfarande tillämplig), i Frankrike, där den följer av Declaration des droits de l’homme et du citoyen av den 26 augusti 1789 (ibidem) och i Polen, där den fastställdes i Artykuły henrykowskié från år 1573, som var i kraft till och med den 24 oktober 1795.

74 Detta tycks vara fallet i Österrike och Tyskland.

88. I regel fastställs denna princip i medlemsstaternas konstitutioner i förhållandevis allmänna termer,⁷⁵ vilket innebär att det ankommer på konstitutionella och allmänna domstolar att tolka denna princip. Flera anger emellertid även de aspekter som måste definieras i lag. Detta är bland annat fallet i Frankrike,⁷⁶ Grekland,⁷⁷ Portugal⁷⁸ och Polen.⁷⁹

89. Av en närmare analys av den lagstiftning och den rättspraxis som finns i ett urval av 11 medlemsstater⁸⁰ framgår att det enligt de konstitutionella traditionerna i dessa medlemsstater krävs att *alla väsentliga aspekter* av skatt ska föreskrivas i lag. I åtta av elva medlemsstater anses följande aspekter vara väsentliga: uppgifter om vem som är en beskattningsbar person, den händelse som medför skattskyldighet, beräkningsgrund för skatten, skattesatsen och de processrättsliga garantier som beskattningsbara personer har.⁸¹

90. Endast några medlemsstater anser att vissa ytterligare aspekter är väsentliga. Dessa ytterligare aspekter inbegriper uppgifter om skattemottagaren (Estland), förfarandena för betalning (Polen och Estland), tidsfrister för när skatten blir utkrävbar (Estland), regler för beviljande av skattelättnader och eftergifter, tillsammans med de kategorier av beskattningsbara personer som är undantagna från skatteplikt (Polen och Grekland) och förfaranden för betalning och indrivning av skattefordringar och definition av påföljder och sanktioner (Portugal).

91. Vidare förefaller det vara allmänt vedertaget i dessa medlemsstater att det visserligen är *objektivt omöjligt att definiera alla bestämmelser om en skatt i en lag*, men lagen måste ändå möjliggöra för den beskattningsbara personen att *i förväg känna till och beräkna* beloppet av den skatt som ska tas ut.

92. Till exempel tycks den tyska konstitutionen kräva att skattelagstiftningen ska göra det möjligt för en beskattningsbar person att beräkna den skatt som ska betalas, ingående material som gör det möjligt att beräkna skatteskulden med matematisk precision krävs inte. Det räcker att lagstiftningen gör det möjligt för en beskattningsbar person att förutse omfattningen av skattebördan, vilket gör det möjligt för honom eller henne att anpassa sitt beteende. På motsvarande sätt förefaller legalitetsprincipen i Portugal inte föreskriva ett strikt krav på att den tillämpliga lagstiftningen ska ge den beskattningsbara personen de uppgifter som krävs för att utan minsta tvivel beräkna det exakta beloppet av den skatt som ska betalas. Mot bakgrund av de väsentliga uppgifter som anges i lag är det dock nödvändigt att skattetrycket kan uppskattas och, i viss utsträckning, förutsägas och beräknas. Det verkar också som om metoden för beräkning av beskattningsbara inkomster i Grekland inte anses utgöra en konstitutiv beståndsdel av skatten.

75 Så verkar vara fallet i synnerhet i Belgien (artikel 170.1 i den belgiska konstitutionen), Cypern (artikel 24.2 i den cypriotiska konstitutionen), Estland (artikel 113 i den estniska konstitutionen), Finland (artikel 81.1 i den finska grundlagen), Italien (artikel 23 i den italienska konstitutionen), Irland (artiklarna 22.2.1–22.2.6 i den irländska konstitutionen), Nederländerna (artikel 104 i den nederländska konstitutionen), Republiken Tjeckien (artikel 11.5 i den tjeckiska stadgan om de grundläggande rättigheterna), Litauen (artikel 127.3 i den litauiska konstitutionen), Luxemburg (artikel 99 i den luxemburgska konstitutionen), Rumänien (artiklarna 56.3 och 139.1 i den rumänska konstitutionen), Slovakien (artikel 59.2 i den slovakiska konstitutionen) och Sverige (artikel 4 i avsnitt 1 i regeringsformen, som – tillsammans med tre andra rättsakter – utgör den svenska grundlagen).

76 Enligt artikel 14 i Declaration des droits de l'homme et du citoyen av den 26 augusti 1789 ska följande uppgifter anges i lag: beräkningsgrund för skatten, skattesats och förfaranden för uppbörd av alla typer av skatter.

77 Enligt artikel 78.1 och 78.4 i den grekiska konstitutionen ska följande uppgifter föreskrivas i lag: uppgift om beskattningsbar person, typ av inkomst, tillgångar, utgifter eller transaktioner som är mervärdesskattepliktiga, skattesatser, undantag och skattelättnader.

78 Enligt artikel 103.2 i den portugisiska konstitutionen ska följande uppgifter föreskrivas i lag: beräkningsgrund för skatten, skattesatsen, skattefordelar och garantier för beskattningsbara personer.

79 Se artikel 217 i den ovan i punkt 6 angivna polska konstitutionen.

80 Det vill säga: Bulgarien, Republiken Tjeckien, Estland, Frankrike, Tyskland, Grekland, Nederländerna, Polen, Portugal, Sverige och Förenade kungariket.

81 Situationen i Europakonventionen tycks vara ganska lik i detta avseende (se ovan punkterna 85 och 86).

93. När det gäller frågan vad som utgör ”lag”, verkar det i dessa medlemsstater vara allmänt vedertaget att en skatt i princip ska fastställas i en rättsligt bindande rättsakt med allmän giltighet som har antagits av lagstiftaren och offentliggjorts i vederbörlig ordning. I flera medlemsstater kan lagstiftningen i sig kompletteras med sekundära instrument som antagits av den verkställande makten inom ramen för befogenheter som specifikt delegerats till den⁸² eller inom ramen för dess allmänna behörighet.⁸³ I flera andra medlemsstater verkar det som om vissa specifika aspekter, för det mesta av teknisk karaktär, kan fastställas av de behöriga myndigheterna genom icke bindande skatterättsliga avgöranden eller rekommendationer.⁸⁴

94. Ett annat inslag som är gemensamt för dessa elva medlemsstater tycks vara att skattelagstiftningen ska vara *precis, tydlig och förutsebar*.⁸⁵ Det kan följaktligen finnas ett förbud mot att tillämpa skattelagstiftning analogt, och vid tvivel, ett krav på att lagstiftningen ska tolkas till förmån för den beskattningsbara personen.⁸⁶

95. I flera medlemsstater som jag har undersökt, såsom i Polen, verkar det inte finnas några särskilda regler om fördelning av ingående mervärdesskatt för beskattningsbara personer som utövar både icke skattepliktig och skattepliktig verksamhet.⁸⁷

96. I Nederländerna,⁸⁸ Sverige⁸⁹ och Förenade kungariket avhjälpes avsaknaden av sådan lagstiftning genom sekundära rättsakter av de behöriga skattemyndigheterna. I dessa tre medlemsstater förefaller beskattningsbara personer ha en allmän skyldighet att välja och tillämpa en lämplig metod för fördelning som ska granskas av behöriga myndigheter.

97. I till exempel Förenade kungariket antog Her Majesty’s Revenue and Customs Commissioners (den centrala skattemyndigheten i Förenade kungariket) (nedan kallad skattemyndigheten) i enlighet med section 26.3 i Value Added Tax Act 1994 (1994 års mervärdesskattelag) förordningar, i vilka exempel på regler och metoder för fördelning fastställdes.⁹⁰ Enligt section 102ZA.1 i denna lag får den myndigheten godta en metod som föreslagits av en beskattningsbar person eller ange en annan lämpligare metod.

98. Enligt min mening förefaller domstolarnas praxis i den medlemsstaten bekräfta att det i avsaknad av en bindande regel eller metod ankommer på den beskattningsbara personen att välja en metod för att säkerställa en rättvis och rimlig fördelning av ingående mervärdesskatt, vilken beror på de särskilda omständigheter som vederbörande befinner sig i. Det verkar också vara vedertaget att rätten till fullt avdrag för ingående mervärdesskatt på transaktioner som, på ett icke särskiljbart sätt, används för ekonomisk och icke-ekonomisk verksamhet skulle strida mot principen om skatteneutralitet.

82 Detta verkar vara fallet i Republiken Tjeckien, Estland, Tyskland, Grekland, Polen och Förenade kungariket.

83 Detta verkar vara fallet i Frankrike.

84 Detta verkar vara fallet i Nederländerna och Sverige.

85 Det ska påpekas att ett liknande krav följer av rättspraxis från Europadomstolen, som det redogjorts för tidigare i detta förslag till avgörande (se punkt 82 ovan).

86 Detta tycks vara fallet i Bulgarien (före den 1 januari 2017), Republiken Tjeckien, Tyskland (sedan 2000), Grekland, Nederländerna, Sverige och Förenade kungariket.

87 Förutom Polen, verkar detta vara fallet i Bulgarien, Republiken Tjeckien, Grekland och Sverige.

88 I Nederländerna anges i ett relevant beslut av Staatssecretarissen van Financiën (finansministern) om avdrag för mervärdesskatt följaktligen kvadratmeter, kubikmeter, relevanta inkomster eller kostnader som möjliga kriterier för beräkningen av den avdragsgilla andelen av ingående mervärdesskatt.

89 Se, i Sverige, icke-bindande instruktioner av skattemyndigheten nr 131 446423–15/111 av den 25 augusti 2015 och nr 202 377677–17/111 av den 19 december 2017.

90 Se meddelandet VAT Notice 700 av den 17 december 2014 (vägledning avseende mervärdesskatt som omfattar bestämmelser och förfaranden), se section 32.5.

99. I Tyskland förefaller de bestämmelser som syftade till att införliva artiklarna 173 och 174 i direktiv 2006/112/EG i den tyska rättsordningen kunna tillämpas analogt vid beräkningen av den avdragsgilla andelen av ingående mervärdesskatt på transaktioner som, på ett icke särskiljbart sätt, används för icke-ekonomisk och ekonomisk verksamhet.

100. Intressant nog hänvisade Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen) i Republiken Tjeckien till EU-domstolens dom i målet Český rozhlas⁹¹ tillsammans med generaladvokaten Szpunars förslag till avgörande i detta mål⁹² och underkände sökandens argument att han hade rätt till fullt avdrag, eftersom den tillämpliga lagstiftningen inte föreskrev någon metod för fördelning av ingående mervärdesskatt. Nejvyšší správní soud tycks anse att sökanden var skyldig att välja den lämpligaste metoden och att själv beräkna den avdragsgilla andelen av ingående mervärdesskatt.⁹³

101. Av detta urval framgår att det enligt medlemsstaternas gemensamma konstitutionella traditioner, liksom Europadomstolens praxis avseende artikel 1 i protokoll nr 1, krävs att de väsentliga aspekterna av en skatt ska föreskrivas i lag på ett tillräckligt klart, precist och förutsebart sätt, men det föreskrivs inte någon skyldighet att uttömmande reglera varje detalj.

102. Med undantag för de aspekter som behandlas i punkterna 96–100 ovan, känner jag inte till några åtgärder eller beslut i någon av de övriga medlemsstaterna som reglerar metoden för fördelning av den avdragsgilla andelen av ingående mervärdesskatt på leveranser som, på ett icke särskiljbart sätt, används för icke-ekonomisk verksamhet och ekonomisk verksamhet eller utgör hinder för en begränsning av rätten att dra av sådan skatt på grund av att inga metoder eller kriterier för beräkning av den skatt som ska betalas anges i den nationella skattelagstiftningen. Ur detta perspektiv förefaller den förvaltningspraxis som beskrivs i begäran om förhandsavgörande, utgöra ett undantag.

Prövning mot bakgrund av stadgan och de allmänna principerna i unionsrätten

103. I artikel 16 i stadgan erkänns näringsfriheten ”i enlighet med unionsrätten samt nationell lagstiftning och praxis”. Enligt artikel 17.1 i stadgan ”[har v]ar och en ... rätt att besitta lagligen förvärvad egendom, att nyttja den, att förfoga över den och att testamentera bort den”. I den bestämmelsen föreskrivs vidare att ”[i]ngen får berövas sin egendom utom då samhällsnyttan kräver det, i de fall och under de förutsättningar som föreskrivs i lag och mot rättmätig ersättning för sin förlust i rätt tid” och att ”[n]yttjandet av egendomen får regleras i lag om det är nödvändigt för allmänna samhällsintressen”.

104. I den mån den beskattningsbara personens skyldighet enbart kan betraktas som ett krav att till statskassan endast överföra den *utgående mervärdesskatt* som han eller hon har tagit emot från sina kunder för statens räkning är rätten till egendom oväsentlig. De bestämmelser i stadgan som avsåg att skydda denna rättighet är emellertid relevanta för omfattningen av rätten att dra av *ingående mervärdesskatt*.⁹⁴

105. Enligt fast rättspraxis utgör rätten till egendom och rätten att fritt utöva näringsverksamhet inte absoluta rättigheter utan de kan begränsas, under förutsättning att begränsningarna faktiskt svarar mot de mål av allmänintresse som eftersträvas med den aktuella åtgärden och att de inte, i förhållande till det eftersträvade målet, medför ett oproportionerligt och icke godtagbart ingrepp som påverkar själva kärnan i de garanterade rättigheterna. Vad gäller näringsfriheten har domstolen redan slagit fast att med hänsyn till ordalydelsen i artikel 16 i stadgan, vilken skiljer sig från lydelsen i

91 Dom av den 22 juni 2016, C-11/15, EU:C:2016:470.

92 Förslag till avgörande i målet Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:181.

93 Dom av den 30 augusti 2016, nr 5 Afs 124/2014–178.

94 Se ovan punkt 39.

bestämmelserna om övriga grundläggande rättigheter som stadfästas i avdelning II i stadgan, även om den ligger nära lydelsen i vissa bestämmelser i avdelning IV i stadgan, kan denna frihet bli föremål för ett stort antal olika myndighetsingrepp, som är ägnade att i det allmännas intresse begränsa hur näringsverksamhet får bedrivas.⁹⁵

106. Dessutom är principen om rättssäkerhet även relevant i detta sammanhang. Enligt domstolens fasta praxis innebär rättssäkerhetsprincipen krav på att rättsregler ska vara *klara och precisa och att tillämpningen av desamma ska vara förutsebar*, i synnerhet om rättsreglerna kan få negativa konsekvenser för enskilda och företag.⁹⁶ Rättssäkerhetsprincipen gäller dessutom särskilt i fråga om lagstiftning som kan vara ekonomiskt betungande, eftersom de personer som berörs måste kunna få *exakt vetskap om de skyldigheter* som de har enligt denna lagstiftning.⁹⁷ Slutligen utgör rättssäkerhetsprincipen, utom i undantagsfall som ska motiveras av ett mål av allmänintresse, hinder för att en nationell lagstiftare fastställer att en rättsakt som härrör från unionsrätten ska börja gälla från och med en tidpunkt före dess offentliggörande (förbudet mot retroaktiv verkan).⁹⁸

Preliminär slutsats såvitt avser innebörden av den skatterättsliga legalitetsprincipen

107. Jag vill här understryka att det inte är en exakt vetenskap att fastställa skyddsnivån enligt unionsrätten mot bakgrund av medlemsstaternas gemensamma konstitutionella traditioner och stadgan.

108. Huruvida en viss skatt är förenlig med den skyddsnivå som följer av den skatterättsliga legalitetsprincipen som förstås på detta sätt kan endast bedömas från fall till fall, med utgångspunkt i en beskattningsbar persons situation i den berörda rättsordningen *som helhet*. Jag anser därför att domstolen bör motstå frestelsen att i sin dom, fastställa en uttömmande förteckning över de aspekter som kännetecknar en skatt som *måste* föreskrivas i lag.

109. Samtidigt medger jag att det är nödvändigt att fastställa vissa gemensamma parametrar för överensstämmelse med denna princip. Såvitt jag har kunnat bedöma, varierar skyddsnivån i samband med beskattning något mellan de medlemsstater som undersökts ovan. Enligt min mening återspeglar dessa skillnader vad gäller kravet på fullständighet eller precision endast det faktum att olika medlemsstater använder sig av olika medel för att nå ett *gemensamt mål*. Jag har ingen anledning att tro att situationen är annorlunda i de övriga medlemsstaterna.

110. Jag anser rent allmänt att alla väsentliga aspekter som kännetecknar de väsentliga dragen hos en skatt bör anges tydligt i de tillämpliga bestämmelserna. I detta sammanhang innebär detta de aspekter som har en direkt eller indirekt inverkan på räckvidden av den beskattningsbara personens skyldighet att redovisa ingående mervärdesskatt. Den omtvistade skatten föreskrivs i lag där de tillämpliga bestämmelserna i dess helhet gör det möjligt för den beskattningsbara personen att förutse och beräkna det skattebelopp som ska betalas och avgöra vid vilken tidpunkt det förfaller till betalning.

111. Däremot kan jag inte godta att enbart avsaknaden i de tillämpliga bestämmelserna av en underordnad aspekt som inte kan ge sådana återverkningar *i sig* utgör ett åsidosättande av den skatterättsliga legalitetsprincipen.

95 Dom av den 28 november 2013, rådet/Manufacturing Support & Procurement Kala Naft, C-348/12 P, EU:C:2013:776 punkterna 121–123.

96 Dom av den 10 september 2009, Plantanol, C-201/08, EU:C:2009:539, punkt 46.

97 Dom av den 16 september 2008, Isle of Wight Council m.fl., C-288/07, EU:C:2008:505, punkt 47.

98 Dom av den 26 april 2005, "Goed Wonen", C-376/02, EU:C:2005:251, punkt 33.

112. Följaktligen innebär till exempel avsaknaden av en metod för beräkning av den skatt som ska betalas inte *i sig* ett intrång i den beskattningsbara personens rättigheter när tillämpliga bestämmelser i annat fall innehåller den uppsättning av parametrar som krävs för att möjliggöra för den personen att förutse och fastställa det beloppet.⁹⁹ I samma anda, om en viss situation inte har reglerats uttömmande har inte enbart det förhållande att de beskattningsbara personerna måste välja en av flera möjliga handlingslinjer inom ramen för det utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaten har valt att ge dem i sig en negativ inverkan på deras rättigheter, såvida inte detta leder till att omfattningen av deras skattebörda ökar.

113. Om däremot tillämpningen av ett nyligen infört krav eller en nyligen införd formalitet retroaktivt leder till en ökning av det skattebelopp som ska betalas, är det uppenbart att detta inte uppfyller den skyddsnivå som anges ovan, oavsett hur underordnat eller obetydligt det ifrågavarande kravet eller formaliteten är. Detta är emellertid inte fallet enligt artikel 168 i direktiv 2006/112/EG i vilken – mot bakgrund av domstolens fasta praxis – omfattningen av rätten att dra av ingående mervärdesskatt entydigt fastställs.¹⁰⁰

114. Sammanfattningsvis anser jag, i den mån det är relevant här, att följande aspekter bör anses utgöra en del av den gemensamma *funktionella* skyddsnivån. En skatt bör fastställas i rättsligt bindande bestämmelser som är tillgängliga för beskattningsbara personer på förhand på ett sätt som är tillräckligt tydligt, precist och uttömmande, så att den berörda beskattningsbara personen kan förutse och fastställa det skattebelopp som ska betalas vid en viss tidpunkt på grundval av de texter och uppgifter som finns tillgängliga eller är åtkomliga för honom eller henne. Genom dessa bestämmelser kan skattebördan följaktligen inte åläggas eller ökas retroaktivt.

115. Jag drar därför slutsatsen att skyddsnivån i synnerhet innebär att de behöriga skattemyndigheterna, i avsaknad i de tillämpliga bestämmelserna av en metod för beräkning av den skatt som ska betalas, ska ge den berörda beskattningsbara personen möjlighet att välja metod, förutsatt att den metoden, med beaktande av den ekonomiska verksamhet som bedrivs, är lämplig för att på ett objektivt sätt återspegla i vilken utsträckning de ingående utgifterna har använts för ekonomisk verksamhet, bygger på objektiva kriterier och tillförlitliga uppgifter och att den gör det möjligt för den behöriga myndigheten att kontrollera att den tillämpas korrekt.

Huruvida kommunalförbundet kan åberopa den allmänna skatterättsliga legalitetsprincipen för att göra gällande rätten till fullt avdrag?

116. I enlighet med ovan anförda rättspraxis,¹⁰¹ ankommer det uteslutande på den hänskjutande domstolen att avgöra huruvida tillämpningen av unionsrätten i det nationella målet leder till ett åsidosättande av allmänna unionsrättsliga principer. Domstolen är emellertid i en begäran om förhandsavgörande ensam behörig att tillhandahålla den nationella domstolen alla de upplysningar om tolkningen av unionsrätten som kan göra det möjligt för denna domstol att bedöma frågan om överensstämmelse.¹⁰²

117. Med detta mål i åtanke ska jag nu redogöra för olika aspekter som den hänskjutande domstolen kan anse vara relevanta vid analys av konsekvenserna av tillämpningen av den skatterättsliga legalitetsprincipen – mot bakgrund av Europakonventionen, medlemsstaternas gemensamma konstitutionella traditioner och stadgan – på omständigheterna i det nationella målet.

99 Samma sak kan sägas a priori om förfarandemässiga eller tekniska krav. Eftersom den frågan inte omfattas av detta förslag till avgörande kommer jag inte att gå in på den ytterligare.

100 Se ovan punkterna 41, 48 och 55.

101 Se ovan i fotnoterna 74 och 75 angiven rättspraxis.

102 Dom av den 1 juli 2014, Ålands Vindkraft, C-573/12, EU:C:2014:2037, punkt 126.

Kommunalförbundets situation enligt polsk rätt

118. Av den hänskjutande domstolens förklaringar och av de muntliga yttrandena framgår tydligt att det i mervärdesskattelagen vid den aktuella tidpunkten, det vill säga före den 1 januari 2016, inte föreskrevs någon metod eller regler för beräkning av den avdragsgilla andelen av ingående mervärdesskatt på leveranser som, på ett icke särskiljbart sätt, används för både en beskattningsbar persons ekonomiska och icke-ekonomiska verksamhet.

119. Samtliga berörda parter vid förhandlingen var eniga om att de uttryck som används i artikel 86.1 i mervärdesskattelagen i hög grad motsvarar artikel 168 i direktiv 2006/112/EG. I synnerhet innehåller den förstnämnda bestämmelsen uttrycket ”i den mån”, vilket enligt min mening klart tycks fastställa *omfattningen* av avdragsrätten genom att begränsa den till ingående mervärdesskatt som strikt motsvarar leveranser som används för beskattningsbara verksamheter. Det finns inget i handlingarna i målet vid den nationella domstolen som tyder på att den tidigare bestämmelsen ska tolkas på ett annat sätt än den senare.¹⁰³

120. Följande aspekter kan visa sig vara viktiga i detta avseende.

121. *För det första* bekräftade Polens ombud och förvaltningschefen vid den muntliga förhandlingen, utan att motsägas av kommunalförbundet, att såväl den allmänna skyldigheten att *beräkna* och deklarerar den skatt som ska betalas som skyldigheten att betala den skatten inom angivna tidsfrister i princip klart åligger den beskattningsbara personen.¹⁰⁴

122. *För det andra* var parterna i sina muntliga yttranden eniga om att sådana beskattningsbara personer som kommunalförbundet, enligt polsk lag omfattas av mycket detaljerade bestämmelser om bokföring för övervakning av budgeten och de offentliga finanserna, vilket bland annat innebär en skyldighet att registrera alla transaktioner, inbegripet de som är relevanta för mervärdesskatteändamål.

123. I detta avseende gjorde kommunalförbundets ombud gällande att det i avsaknad av en lagstadgad metod är en mycket komplex och betungande uppgift att fastställa beloppet av den avdragsgilla ingående mervärdesskatten, medan förvaltningschefens ombud framhöll, återigen utan att bli motsagd av de andra parterna, att offentliga organ som kommunalförbundet är mycket bättre lämpade att göra de beräkningar som krävs än skattemyndigheterna själva.

124. *För det tredje* bekräftade parterna i sina muntliga yttranden att när en beskattningsbar person hyser tvivel om den korrekta tolkningen av de tillämpliga bestämmelserna har han eller hon rätt att begära och få ett förhandsbesked om mervärdesskatt av myndigheterna inom ramen för vilket hans eller hennes specifika situation bedöms och i vilket det anges hur lagen ska tillämpas korrekt.¹⁰⁵ Förvaltningschefens ombud bekräftade att liksom kommunalförbundet i det nationella målet hade ett antal andra beskattningsbara personer i jämförbara situationer åberopat det förfarandet och erhållit ett sådant besked med avseende på den avdragsgilla andelen av den ingående mervärdesskatten.

125. *För det fjärde* förklarade förvaltningschefens ombud vid förhandlingen att beskattningsbara personer både före den 1 januari 2016 och efter det datumet hade möjlighet att tillämpa en valfri metod för fördelning av mervärdesskatt. Det anfördes att den behöriga myndigheten kunde invända mot detta val endast om den metoden inte var lämplig i den meningen att den inte objektivt sett

¹⁰³ För tolkningen av artikel 168 i direktiv 2006/112/EG, se punkterna 41, 48 och 55 ovan.

¹⁰⁴ Såsom jag förstår följer denna skyldighet av artikel 103.1 i mervärdesskattelagen, som förefaller genomföra artikel 250.1 i direktiv 2006/112/EG.

¹⁰⁵ Se fotnot 8 ovan.

återspeglade i vilken utsträckning de ingående utgifterna hade använts för en beskattningsbar persons transaktioner som medför rätt till avdrag. Han bekräftade även att avdragsrätten inte kunde vägras enbart på den grunden att myndigheten inte godtog den metod som den beskattningsbara personen valt. Ingen av dessa uttalanden motsades av kommunalförbundets ombud.

126. Som jag uppfattar det är den kombinerade effekten av de bestämmelser och omständigheter som avses ovan att alla väsentliga aspekter av mervärdesskatt som vid den relevanta tidpunkten påverkar det mervärdesskattebelopp som kan utkrävas (*tributum*) föreskrevs i lag (*lex*) på ett sådant sätt att beskattningsbara personer kunde göra de beräkningar som krävdes och deklarerade det mervärdesskattebelopp som skulle betalas på grundval av de handlingar och andra uppgifter som de förfogade över.

127. Mot denna bakgrund förefaller den aktuella metoden för beräkning av den avdragsgilla andelen av den ingående mervärdesskatten bara vara en av de tekniska medel som den beskattningsbara personen ofrånkomligen måste tillämpa för att på ett korrekt sätt fastställa omfattningen av sin avdragsrätt om han beslutar att återropa denna rätt. Behovet av att välja en lämplig metod, implicit vid den aktuella tidpunkten, tycks vara en uppenbar konsekvens av denna rätt, snarare än en självständig, ytterligare skyldighet som uttryckligen måste föreskrivas i lag.¹⁰⁶

128. Med beaktande av kommunalförbundets möjlighet att få ett förhandsbesked, tycks inte avsaknaden av en särskild metod i de tillämpliga bestämmelserna ha lett till att det är omöjligt eller orimligt svårt för kommunalförbundet att göra gällande avdragsrätten eller ha resulterat i en oöverstiglig osäkerhet vad gäller omfattningen av dess skyldigheter gentemot statskassan.

129. Av handlingarna i målet framgår snarare att det på grund av det stora antalet möjliga faktiska situationer skulle vara optimistiskt och objektivet kanske alltför mycket begärt att förvänta sig att den nationella lagstiftaren uttömmande reglerar alla de tekniska aspekterna av en beskattningsbar persons agerande vid beskattningen.¹⁰⁷ Denna slutsats är helt i linje med Europadomstolens praxis och situationen i andra medlemsstater.¹⁰⁸

130. Jag anser således att den lagstiftning som var tillämplig på kommunalförbundet vid den relevanta tidpunkten inte innehöll någon *brist* vad beträffar fastställandet av skatt.

Avslutande anmärkningar

131. Enligt min mening tycks ovan anförda överväganden beakta samtliga argument som framförts av kommunalförbundet. Mot bakgrund den skyddsnivå som jag har angett ovan¹⁰⁹ är det inte sannolikt att tolkningen av de tillämpliga bestämmelserna i överensstämmelse med direktiv 2006/112/EG, såsom dessa har tolkats av domstolen, kommer att leda till en överträdelse av en grundläggande rättighet eller en allmän unionsrättslig princip i det nationella målet.¹¹⁰

106 Se ovan punkt 112.

107 Här noterar jag att förvaltningschefens ombud – utan att detta bestrits av de andra parterna – framhöll att det skulle vara objektivet omöjligt att göra så.

108 Se ovan punkterna 85 och 91.

109 Se diskussionen om den skatterättsliga legalitetsprincipen i punkterna 78–115 ovan.

110 Det vill säga i enlighet med de parametrar som angetts ovan i punkterna 35–60.

132. I synnerhet förefaller inte en sådan tolkning leda till rättsosäkerhet eller retroaktiv tillämpning av nya skyldigheter som inte föreskrivs i lag. Eftersom alla de konstitutiva beståndsdelarna av skatten (*tributum*) vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna föreskrevs i lag förefaller inte denna tolkning leda till att en skyldighet införts enligt direktiv 2006/112/EG som inte föreskrivs i den nationella rättsordningen.¹¹¹ Slutligen förefaller detta inte innebära att utövandet av rätten att dra av ingående mervärdesskatt blir omöjlig eller orimligt svår.

133. De slutsatser som jag har dragit i punkterna 73 och 115 ovan påverkas inte av det faktum att det, när en unionsrättsakt kräver nationella genomförandeåtgärder – såsom i förevarande fall – enligt artikel 53 i stadgan är tillåtet för nationella myndigheter och domstolar att tillämpa nationella normer för skydd av grundläggande rättigheter och allmänna unionsrättsliga principer.¹¹²

134. De uppgifter som domstolen förfogar över tyder på att det – trots förekomsten av den förvaltningspraxis som nämns i tolkningsfrågan – inte finns någon uppenbar konflikt mellan den ståndpunkt som jag föreslår att domstolen ska inta i förevarande mål och de principer som följer av artikel 217 i Polens konstitution.

135. Såsom den hänskjutande domstolen har förklarat ska, mot bakgrund av denna bestämmelse, åtgärder för uttag av skatter, inklusive fastställande av beskattningsbara personer, skattesatser samt regler för beviljande av skattelättnad och eftergift, tillsammans med de kategorier av beskattningsbara personer som är undantagna från skatt föreskrivas i lag. Av de muntliga anförandena av Polens ombud och förvaltningschefen vid domstolen tycks framgå att den bestämmelsen i fast praxis av Trybunał Konstytucyjny (Författningsdomstolen) (Polen) har tolkats på så sätt att de *väsentliga aspekter* av skatt som påverkar omfattningen av den beskattningsbara personens skattebörda måste föreskrivas i lag, snarare än *samtliga aspekter* av den skatten.¹¹³

136. Såsom jag förstår saken tycks dessa krav inte utgöra något hinder för den hänskjutande domstolen att tolka den nationella lagstiftningen i enlighet med unionsrätten på det sätt som anges ovan.

137. Om den hänskjutande domstolen emellertid anser att den nationella rätten, om den tolkas på detta sätt, inte uppfyller den skyddsnivå som garanteras i den polska konstitutionen, kan den inte nöja sig med att enbart medge kommunalförbundet rätt till fullt avdrag för ingående mervärdesskatt på bekostnad av EU:s allmänna budget och i strid med principen om likabehandling.¹¹⁴

138. Jag godtar inte att enbart en bristande överensstämmelse mellan de nationella skyddsnivåerna är sådan att den befriar den nationella domstolen från dess primära skyldighet att se till att unionsrätten får full verkan. Detta gäller i än högre grad om resultatet skulle vara att en betydande otillåten ekonomisk fördel skulle ges som inte var avsedd av unionslagstiftaren.¹¹⁵ Den hänskjutande domstolen ska snarare vid tolkningen av nationell lagstiftning använda all sin förmåga, mot bakgrund av en omfattande undersökning av den nationella rättsordningen som helhet, för att välja den lösning som beaktar de väsentliga egenskaperna hos unionens rättsordning, nämligen unionsrättens företräde, enhetlighet och verkan.¹¹⁶

111 Situationen här kan jämföras med den som förelåg i domen i målet Pfeiffer m.fl. (dom av den 5 oktober 2004, C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, punkt 108).

112 Se dom av den 26 februari 2013, Melloni, C-399/11, EU:C:2013:107, punkt 60. I det målet slog domstolen emellertid fast att det just *eftersom* de relevanta bestämmelserna hade harmoniserats fullständigt på unionsnivå *inte längre var tillåtet* för den nationella domstolen att tillämpa den högre standard för skydd av grundläggande rättigheter som föreskrevs i dess nationella konstitutionella rätt.

113 Dom av Trybunał Konstytucyjny av den 16 juni 1998, U 9/97, punkt 51. Under förhandlingen framkom också att domstolen ännu inte haft tillfälle att pröva om avsaknaden av metoder för fördelning av ingående mervärdesskatt är förenlig med konstitutionen.

114 Se ovan punkterna 61, 64 och 65.

115 Se ovan punkterna 57–59.

116 Dom av den 5 december 2017, M.A.S. och M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, punkt 47.

139. Med beaktande av det ovan anförda finner jag, utöver vad som har sagts i punkterna 73 och 115 ovan, att den nationella domstolen kan befrias från skyldigheten att tolka nationell rätt i enlighet med unionsrätten endast om denna tolkning skulle innebära ett åsidosättande av principen om att skatt bör definieras i rättsligt bindande regler som är tillgängliga för beskattningsbara personer i förväg på ett sätt som är tillräckligt klart, precist och uttömmande, så att den berörda beskattningsbara personen kan förutse och fastställa beloppet på den skatt som ska betalas vid en viss tidpunkt på grundval av de texter och uppgifter som finns tillgängliga eller är åtkomliga för honom eller henne. Så skulle vara fallet om dessa regler resulterade i osäkerhet i fråga om det skattebelopp som ska betalas eller om de innebar att det beloppet infördes eller ökades med retroaktiv verkan.

Förslag till avgörande

140. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar den fråga som ställts av Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Regionala förvaltningsdomstolen i Wrocław, Polen) enligt följande:

- Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att det innebär att en nationell domstol i ett förfarande som rör en beskattningsbar person, såsom Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach (kommunalförbundet), i största möjliga utsträckning ska tolka sin nationella lagstiftning på ett sätt som säkerställer att avdrag endast görs för den andel av den ingående mervärdesskatten som på ett objektivt sätt återspeglar i vilken utsträckning de ingående kostnaderna har använts för den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet,
- De behöriga skattemyndigheterna ska, i avsaknad i de tillämpliga bestämmelserna av en metod för beräkning av den skatt som ska betalas, ge berörda beskattningsbara personer möjlighet att välja en metod, förutsatt att den metoden, med beaktande av den ekonomiska verksamhet som bedrivs, på ett objektivt sätt kan återspegla i vilken utsträckning de ingående utgifterna har använts för ekonomisk verksamhet, bygger på objektiva kriterier och tillförlitliga uppgifter och gör det möjligt för den behöriga myndigheten att kontrollera att den tillämpas korrekt.
- En nationell domstol kan befrias från skyldigheten att tolka nationell rätt i enlighet med unionsrätten endast om denna tolkning skulle innebära ett åsidosättande av principen om att skatt ska fastställas i rättsligt bindande regler som är tillgängliga för den beskattningsbara personen i förväg på ett sätt som är tillräckligt klart, precist och uttömmande, så att den berörda beskattningsbara personen kan förutse och fastställa beloppet på den skatt som ska betalas vid en viss tidpunkt på grundval av de texter och uppgifter som finns tillgängliga eller är åtkomliga för honom eller henne. Så skulle vara fallet om dessa regler resulterade i osäkerhet i fråga om det skattebelopp som ska betalas eller om de innebar att det beloppet infördes eller ökades med retroaktiv verkan.