



# Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 8 maj 2019\*

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 168 a – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Principen om mervärdesskattens neutralitet – Beskattningsbar person som samtidigt bedriver både ekonomisk och icke-ekonomisk verksamhet – Varor och tjänster som förvärvats för att genomföra såväl mervärdesskattepliktiga transaktioner som icke mervärdesskattepliktiga transaktioner – Kriterier för fördelning saknas i den nationella lagstiftningen – Legalitetsprincipen i beskattningshänseende”

I mål C-566/17,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodskapsförvaltningsdomstolen i Wrocław, Polen) genom beslut av den 10 juli 2017, som inkom till domstolen den 26 september 2017, i målet

**Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach**

mot

**Szef Krajowej Administracji Skarbowej,**

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av ordföranden K. Lenaerts, tillika tillförordnad ordförande på andra avdelningen, samt domarna A. Prechal, C. Toader, A. Rosas (referent) och M. Ilešič,

generaladvokat: E. Sharpston,

justitiesekreterare: administratören R. Šereš,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 20 september 2018,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach, genom P. Koźmiński och K. Ziemiński, radcowie prawni, samt P. Kaźmierczak, doradca podatkowy,
- Szef Krajowej Administracji Skarbowej, genom B. Kołodziej och J. Kaute,
- Polens regering, genom B. Majczyna och A. Kramarczyk – Szaładzińska, båda i egenskap av ombud,

\* Rättegångsspråk: polska.

– Europeiska kommissionen, genom J. Jokubauskaitė och M. Siekierzyńska, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 6 december 2018 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

### Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 168 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat direktiv 2006/112).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach (förbund av kommunerna i Zagłębie Miedziowe i Polkowice) (nedan kallat förbundet) och Szef Krajowej Administracji Skarbowej (chefen för den nationella skattemyndigheten) (nedan kallad skattemyndigheten), angående en begäran om förhandsbesked angående mervärdesskatt, beträffande rätten att dra av mervärdesskatt som förbundet erlagt efter att ha förvärvat varor och tjänster i samband med att den bedrivit både ekonomisk verksamhet, som omfattas av mervärdesskatt, och icke-ekonomisk verksamhet, som inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt (nedan kallat blandade kostnader).

### Tillämpliga bestämmelser

#### *Unionsrätt*

- 3 Avdelning III i direktiv 2006/112 har rubriken ”Beskattningsbara personer”. I artikel 9.1 första stycket i detta direktiv föreskrivs följande:

”Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.”

- 4 I samma avdelning föreskriver artikel 13.1 första stycket i direktivet följande:

”Stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ skall inte 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.”

- 5 Avdelning X i direktivet, med rubriken ”Avdrag”, innehåller fem kapitel, varav det första har rubriken ”Avdragsrättens inträde och räckvidd”. Inom ramen för det kapitlet föreskrivs följande i artikel 168:

”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 följande belopp:

- 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.

...”

- 6 Kapitel 2 i denna avdelning har rubriken ”Proportionellt avdrag”. I det kapitlet föreskrivs följande i artikel 173:

”1. När varor och tjänster används av en beskattningsbar person såväl för transaktioner som avses i [artikel] 168 ..., 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.

Den avdragsgilla andelen skall bestämmas i enlighet med artiklarna 174 och 175 för alla transaktioner som utförs av den beskattningsbara personen.

2. Medlemsstaterna får vidta följande åtgärder:

- a) tillåta den beskattningsbara personen att bestämma en andel för varje gren av sin verksamhet, om han för separata räkenskaper för varje verksamhetsgren,
  - b) ålägga den beskattningsbara personen att bestämma en andel för varje verksamhetsgren och att föra separata räkenskaper för varje verksamhetsgren,
  - c) tillåta eller ålägga den beskattningsbara personen att göra avdraget på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna,
  - d) tillåta eller ålägga den beskattningsbara personen att göra avdraget, i enlighet med bestämmelsen i punkt 1 första stycket, med avseende på alla varor och tjänster som används för alla transaktioner som avses där,
  - e) föreskriva att mervärdesskatt som inte medför avdragsrätt hos den beskattningsbara personen och som är ringa inte skall beaktas vid beräkningen.”
- 7 Artiklarna 174 och 175 i direktivet avser beräkningen av den avdragsgilla andelen.

### ***Polsk rätt***

#### *Republiken Polens författning*

- 8 Enligt artikel 217 i Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Republiken Polens författning) av den 2 april 1997 (Dz. U. nr 78, pos. 483) 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.

#### *Lagen om mervärdesskatt*

- 9 I artikel 15.6 i Ustawa o podatku od towarów i usług (lagen om skatt på varor och tjänster) av den 11 mars 2004 (Dz. U. 2004, nr 177, pos. 1054), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet (nedan kallad lagen om mervärdesskatt), föreskrivs följande:

”Myndigheter och dem underställda organ anses inte utgöra beskattningsbara personer med avseende på utförandet av uppgifter som de har tilldelats i enlighet med andra bestämmelser och för vilkas utförande nämnda myndigheter och organ har inrättats, med undantag för handlingar som utförs på grundval av civilrättsliga avtal.”

10 I artikel 86.1 lagen om mervärdesskatt föreskrivs följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används i samband med skattepliktiga transaktioner, har den beskattningsbara person som avses i artikel 15 rätt att från den skatt som ska betalas avräkna den ingående skatten ...”

11 Artikel 90.1–90.3 i denna lag stadgar följande:

”1. Vad beträffar varor och tjänster som används av den beskattningsbara personen för att genomföra transaktioner som medför rätt att dra av den skatt som ska betalas, och för transaktioner som inte medför en sådan rätt, ska den beskattningsbara personen särskilt ange de belopp som erlagts för de transaktioner som medför rätt till avdrag för den skatt som ska betalas.

2. Om det inte är möjligt att separat fastställa hela eller delar av de belopp som anges i punkt 1, kan den beskattningsbara personen ... från den skatt som ska betalas dra av den andel av den ingående mervärdesskatten som proportionellt kan hänföras till den verksamhet som medför rätt att dra av den mervärdesskatt som ska betalas.

3. Den andel som avses i punkt 2 fastställs som andelen av den årsomsättning som genererats genom de transaktioner som ger rätt till avdrag för den mervärdesskatt som ska betalas, beräknad på den totala årliga omsättningen bestående av såväl transaktioner som medför rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som transaktioner som inte medför rätt till avdrag.”

### **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan**

12 Det framgår av beslutet om hänskjutande att förbundet är en juridisk person som bildats i enlighet med polsk rätt för att utföra vissa offentliga uppgifter som åligger de kommuner som är medlemmar i förbundet. Bland dessa uppgifter ingår bland annat planering och genomförande av uppgifter på området för kommunal avfallshantering inom kommungränserna. Denna verksamhet, som finansieras genom en avgift som kommunerna uppbär, utgör inte en ekonomisk verksamhet som omfattas av det gemensamma systemet för mervärdesskatt, och är därför inte föremål för mervärdesskatt.

13 Sedan år 2013 tillhandahåller förbundet ytterligare tjänster till enskilda, som bland annat består i att utrusta byggnader med lämpliga kärl för blandat avfall samt att samla in och transportera kärl med grönt avfall och bygg- och rivningsavfall. Tillhandahållandet av dessa tjänster utgör en ekonomisk verksamhet som omfattas av det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Förbundets intäkter från denna ekonomiska verksamhet uppgick under räkenskapsåren 2013–2015 till 59 368,18 PLN (cirka 13 845 euro), 372 166,48 PLN (cirka 86 796 euro) respektive 386 393,79 PLN (cirka 90 114 euro).

14 Under dessa räkenskapsår ådrog sig förbundet kostnader kopplade till bland annat driften av förbundet och avfallshanteringen. En del av dessa kostnader är blandande kostnader. Det framgår nämligen av beslutet om hänskjutande att dessa kostnader inte uteslutande kan hänföras antingen till förbundets icke-ekonomiska transaktioner, som inte omfattas av det gemensamma systemet för mervärdesskatt, eller till förbundets ekonomiska transaktioner, det vill säga transaktioner som är föremål för mervärdesskatt.

15 Förbundet, som inte var säker på vilka mervärdesskattebelopp den skulle betala för räkenskapsåren 2013–2015, lämnade in en begäran om ett förhandsbesked från skattemyndigheten avseende tolkningen av lagen om mervärdesskatt. I sitt förhandsbesked av den 17 oktober 2016 fann skattemyndigheten att förbundet, vad gäller blandade kostnader, i ett första skede måste fördela den ingående mervärdesskatten i syfte att fastställa det skattebelopp som är hänförligt till förbundets ekonomiska verksamhet. Eftersom det saknas nationella bestämmelser i detta hänseende, ankommer det på den beskattningsbara personen att välja en lämplig metod som gör det möjligt att fördela den

ingående mervärdesskatten mellan dess ekonomiska verksamhet och dess icke-ekonomiska verksamhet. För att fastställa det avdragsgilla beloppet av mervärdesskatten är det därefter lämpligt att tillämpa den andelsmodell som avses i artikel 90.3 i lagen om mervärdesskatt och som avser ekonomisk verksamhet, för att, i förekommande fall, fastställa respektive belopp avseende ingående mervärdesskatt som betalats dels för de skattepliktiga transaktioner som medför rätt till avdrag, dels för de transaktioner som är undantagna från skatteplikt, och som inte medför någon sådan avdragsrätt.

- 16 Förbundet väckte talan vid den hänskjutande domstolen, Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (vojvodskapsförvaltningsdomstolen i Wrocław, Polen) om ogiltigförklaring av nämnda förhandsbesked, med motiveringen att det strider mot artikel 86.1 i lagen om mervärdesskatt. Därvid hänvisade förbundet särskilt till det förhållandet att denna lag, vad gäller blandade kostnader, inte innehåller några bestämmelser om uppdelning av ingående mervärdesskatt beroende på om kostnaden är hänförlig till den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet eller icke-ekonomiska verksamhet. Förbundet har för det första gjort gällande att den inte kan vara skyldig att tillämpa en metod för uppdelning av ingående mervärdesskatt i samband med blandade kostnader. För det andra kan avdragsrätten avseende dessa kostnader därför inte begränsas mer än vad som följer av den andelsmodell som avses i artikel 90 i lagen om mervärdesskatt, avseende den ekonomiska verksamhet som antingen är föremål för denna skatt eller som är befriad från den.
- 17 Mot bakgrund av dessa överväganden har den hänskjutande domstolen konstaterat att den polska lagstiftaren, fram till och med den 1 januari 2016, med undantag av bestämmelserna i artiklarna 90 och 91 i lagen om mervärdesskatt, inte antagit några andra bestämmelser om fördelning av ingående mervärdesskatt för blandade kostnader. Med hänsyn till de ändringar som gjorts i lagen om mervärdesskatt, vilka trädde i kraft den 1 januari 2016, är detta problem numera löst. Dessa nya bestämmelser är dock inte tillämpliga på de i det nationella målet aktuella beskattningsåren 2013–2015.
- 18 Den hänskjutande domstolen har dessutom påpekat att direktiv 2006/112 inte innehåller några bestämmelser om fördelning av ingående mervärdesskatt på en beskattningsbar persons blandade kostnader. Det framgår av EU-domstolens praxis att direktiv 2006/112 inte innehåller några uppgifter i detta avseende, varför det ankommer på medlemsstaterna att fastställa metod och kriterier för en sådan fördelning, i enlighet med unionsrätten och de principer som utgör grunden för det gemensamma systemet för mervärdesskatt.
- 19 I detta avseende har den hänskjutande domstolen påpekat att Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) i dom av den 24 oktober 2011 fann att den beskattningsbara personen, i avsaknad av sådana kriterier i den nationella lagstiftningen, har rätt att dra av hela mervärdesskatten, inbegripet den del av den ingående mervärdesskatten som hänför sig till transaktioner som inte omfattas av det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Högsta förvaltningsdomstolen slog fast, bland annat mot bakgrund av legalitetsprincipen vad avser beskattning, offentliga avgifter och fastställande av skattesatser, som stadfästas i artikel 217 i Republiken Polens författning, att beskattningsbara personer, före ikraftträdandet av ändringarna i lagen om mervärdesskatt, den 1 januari 2016, inte kunde beskyllas för att ha åsidosatt de kriterier som fastställdes genom dessa ändringar.
- 20 Den hänskjutande domstolen hyser emellertid tvivel om huruvida en sådan tolkning av den nationella lagstiftningen är förenlig med direktiv 2006/112. Denna domstol har påpekat att artikel 86.1 i lagen om mervärdesskatt, i likhet med artikel 168 i nämnda direktiv, som den syftar till att införliva i den nationella lagstiftningen, uttryckligen föreskriver att rätten att göra avdrag för mervärdesskatt enbart gäller mervärdesskattepliktiga transaktioner.
- 21 Den hänskjutande domstolen anser bland annat att den omständigheten att det i nationell lagstiftning saknas ”tekniska” bestämmelser för fördelningen, mellan ekonomiska och icke-ekonomiska verksamheter, av den ingående mervärdesskatten för blandade kostnader, i en sådan situation inte ska



leda till att beskattningsbara personer har rätt till fullt avdrag för mervärdesskatten. Enligt den hänskjutande domstolen skulle en sådan praxis strida mot ordalydelsen i artikel 168 i direktiv 2006/112 och principen om mervärdesskattens neutralitet, bland annat för att den skulle ge en otillbörlig fördel för förbundet i den situation som råder i det nationella målet. Den hänskjutande domstolen anser dessutom att skattemyndighetens uppfattning, nämligen att den beskattningsbara personen, i en sådan situation, ska kunna välja den lämpligaste metoden för fördelningen, verkar vara i linje med direktivet.

- 22 Mot denna bakgrund beslutade Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodskapsförvaltningsdomstolen i Wrocław, Polen) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Utgör artikel 168 a i rådets direktiv 2006/112 och principen om neutralitet i mervärdesskattelhänseende 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 saknas metoder eller regler för uppdelning av ingående mervärdesskatt på ovannämnda typer av transaktioner?”

### Prövning av tolkningsfrågan

- 23 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 168 a i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell praxis enligt vilken en beskattningsbar person får dra av hela den ingående mervärdesskatten vad avser blandade kostnader när det i den tillämpliga skattelagstiftningen saknas särskilda bestämmelser om kriterier och metoder för en fördelning som skulle göra det möjligt för denna person att fastställa den andel av denna ingående mervärdesskatt som ska hänföras till personens ekonomiska verksamhet respektive dennes icke-ekonomiska verksamhet.
- 24 För att besvara denna fråga bör det inledningsvis erinras om den rättsliga grunden för rätten till avdrag för mervärdesskatt, såsom den följer av direktiv 2006/112 och av domstolens praxis.
- 25 För det första regleras rätten till avdrag i bland annat artikel 168 i direktivet. Enligt punkt a i denna artikel ska den beskattningsbara personen ha rätt att dra av den mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas honom av en annan beskattningsbar person.
- 26 Logiken i det system som inrättats genom direktivet bygger på neutralitet. Det är endast ingående mervärdesskatt för varor eller tjänster som en beskattningsbar person använder för sina beskattade transaktioner som får dras av. Med andra ord är avdraget för ingående skatt knutet till uppbörden av utgående skatt. När varor eller tjänster som förvärvas av en beskattningsbar person för att användas för transaktioner som är undantagna från skatteplikt eller för transaktioner som inte faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt, kan det inte ske någon uppbörd av utgående mervärdesskatt eller göras avdrag för ingående sådan. I den mån varor eller tjänster däremot används för utgående beskattade transaktioner, måste den ingående skatt som belastat varorna eller tjänsterna dras av för att förhindra dubbelbeskattning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 juni 2016, Mateusiak, C-229/15, EU:C:2016:454, punkt 24 och där angiven rättspraxis).
- 27 Rätten till avdrag förutsätter följaktligen att den beskattningsbara personen, när han uppträder som sådan, förvärvar en vara eller tjänst och använder den i sin ekonomiska verksamhet (se, bland annat, dom av den 16 februari 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 69).

Mervärdesskatten är följaktligen endast avdragsgill om de ingående transaktionerna, i allmänhet, har ett direkt och omedelbart samband med de utgående transaktioner som medför avdragsrätt. Avdragsrätten för ingående mervärdesskatt som betalats vid förvärvet av varor eller tjänster förutsätter alltså att kostnaderna för dessa förvärv utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de utgående skattepliktiga transaktionerna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 mars 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 27, dom av den 6 september 2012, *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 36, och dom av den 16 juli 2015, *Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt*, C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496, punkterna 23 och 24).

- 28 För det andra innehåller artiklarna 173–175 i direktiv 2006/112, vad gäller en beskattningsbar person som använder varor och tjänster både för att utföra ekonomiska transaktioner, som medför rätt till avdrag, och för att utföra ekonomiska transaktioner som inte medför rätt till avdrag, som till exempel transaktioner som är undantagna från skatteplikt, inte några bestämmelser för att fastställa den del av den avdragsgilla mervärdesskatten som måste kunna hänföras till de förstnämnda transaktionerna. I detta avseende har domstolen närmare slagit fast att dessa senare regler avser den ingående mervärdesskatt på kostnader som uteslutande hänför sig till ekonomisk verksamhet, genom att det sker en uppdelning mellan den verksamhet som är skattepliktig, vilken medför rätt till avdrag, och den verksamhet som är undantagen från skatteplikt, vilken inte medför rätt till avdrag (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 mars 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 33, dom av den 6 september 2012, *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 42, och dom av den 16 juli 2015, *Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt*, C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 27). För att inte äventyra målet att uppnå den neutralitet som det gemensamma mervärdesskattesystemet garanterar, ska de transaktioner som inte omfattas av tillämpningsområdet för direktiv 2006/112, och som alltså inte ger rätt till avdrag, undantas från beräkningen av den avdragsgilla andel som avses i de nämnda artiklarna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 november 2000, *Floridienne och Berginvest*, C-142/99, EU:C:2000:623, punkt 32, dom av den 27 september 2001, *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 44, och dom av den 29 april 2004, *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243, punkt 54).
- 29 För det tredje ska det erinras om att domstolen redan har slagit fast att direktiv 2006/112 saknar bestämmelser på detta område, varför fastställandet av metoder och kriterier för uppdelning av ingående mervärdesskatt mellan ekonomisk verksamhet och icke-ekonomisk verksamhet följaktligen faller inom medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning. Vid utövandet av denna befogenhet ska medlemsstaterna beakta syftet med och systematiken i direktivet och i enlighet härmed föreskriva en beräkningsmetod som på ett objektivt sätt avspeglar den faktiska fördelningen av ingående kostnader på dessa båda verksamheter (se, bland annat, dom av den 25 juli 2018, *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, punkt 58 och där angiven rättspraxis).
- 30 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att lagstiftningen i Polen, under de beskattningsår som är i fråga i det nationella målet, inte innehöll några särskilda bestämmelser om kriterier och metoder för uppdelning av ingående mervärdesskatt, mellan ekonomisk verksamhet och icke-ekonomisk verksamhet, avseende blandade kostnader. Förbundet har, med hänvisning till att det saknas nationell lagstiftning, vid den hänskjutande domstolen hävdade att den inte kan anses vara skyldig att göra en sådan uppdelning och att den därför haft rätt att dra av hela skatten som är hänförlig till dessa kostnader.
- 31 Det är därför nödvändigt att undersöka om enbart en sådan avsaknad i de nationella bestämmelserna medför att en beskattningsbar person, såsom förbundet, får dra av all ingående mervärdesskatt på blandade kostnader.

- 32 Det ska påpekas att den aktuella skyldigheten för en beskattningsbar person, nämligen att fördela ingående mervärdesskatt mellan ekonomisk verksamhet och icke-ekonomisk verksamhet, följer av själva lydelsen av artikel 168 a i direktiv 2006/112. Denna bestämmelse föreskriver nämligen en rätt till avdrag för ingående skatt endast i den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner.
- 33 Såsom framgår bland annat av den rättspraxis som angetts i punkt 26 i denna dom ska det, när varor eller tjänster förvärvas av en beskattningsbar person för att användas i verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt, inte tas ut någon utgående mervärdesskatt eller göras något avdrag för ingående mervärdesskatt.
- 34 Direktiv 2006/112 innehåller visserligen inga särskilda bestämmelser om kriterier och metoder för fördelning av ingående mervärdesskatt mellan ekonomisk verksamhet och icke-ekonomisk verksamhet, avseende blandade kostnader. Medlemsstaterna har således ett utrymme för skönmässig bedömning vad gäller valet av sådana metoder eller kriterier för fördelning.
- 35 Den omständigheten, att det saknas sådana bestämmelser i gällande skattelagstiftning, innebär emellertid inte att en beskattningsbar person har rätt att dra av hela mervärdesskatten på dessa kostnader även vad gäller den del av den ingående mervärdesskatten som hänför sig till transaktioner som inte omfattas av det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Att öppna upp för en sådan avdragsrätt skulle leda till en utvidgning av tillämpningsområdet för nämnda rätt, i strid med de grundläggande principerna i det gemensamma systemet för mervärdesskatt.
- 36 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 57 i sitt förslag till avgörande, innebär den omständigheten, att en beskattningsbar person, såsom förbundet, som bedriver både ekonomisk och icke-ekonomisk verksamhet, tilläts att till fullo dra av den ingående mervärdesskatten för blandade kostnader, att denne ges en fördel som strider mot principen om skatteneutralitet, vilket är en princip som, enligt domstolen, är ett av unionslagstiftaren skapat uttryck för principen om likabehandling på mervärdesskatteområdet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punkt 41 och där angiven rättspraxis).
- 37 Härav följer att den omständigheten att det i en medlemsstats lagstiftning saknas särskilda bestämmelser om kriterier och metoder för fördelning av den ingående mervärdesskatten mellan ekonomisk verksamhet och icke-ekonomisk verksamhet i princip inte ska påverka räckvidden av den avdragsrätt som föreskrivs i artikel 168 i direktiv 2006/112.
- 38 Den hänskjutande domstolen har dock påpekat att nationell praxis, som består i att bevilja en rätt till fullt avdrag för blandade kostnader, grundas på en tolkning av artikel 217 i Republiken Polens författning, som stadfäster legalitetsprincipen i beskattningshänseende.
- 39 I detta sammanhang är det viktigt att notera att legalitetsprincipen i beskattningshänseende, såsom framgår av medlemsstaternas gemensamma konstitutionella traditioner, kan anses utgöra en del av unionens rättsordning i egenskap av allmän rättsprincip. Även om denna princip, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 110 i sitt förslag till avgörande, kräver att varje skyldighet att betala skatt, såsom mervärdesskatt, och alla de nyckelkomponenter som kännetecknar de väsentliga dragen hos denna skatt, ska anges i lag, kräver den inte att beskattningens alla tekniska aspekter ska regleras på ett uttömmande sätt, i den mån som de bestämmelser som fastställs i lagen ger den beskattningsbara personen möjlighet att förutsäga och beräkna beloppet för den skatt som ska betalas och att avgöra när den ska betalas.
- 40 Den omständigheten att den gällande skattelagstiftningen saknar tekniska bestämmelser som har en underordnad betydelse i förhållande till en väsentlig del av skatten innebär inte i sig ett åsidosättande av legalitetsprincipen i beskattningshänseende, såsom en av unionsrättens grundläggande principer. På



samma sätt kan inte heller den omständigheten att den gällande skattelagstiftningen har gett den beskattningsbara personen möjlighet att välja mellan flera möjliga vägar för att få dra fördel av en rättighet i sig anses strida mot denna princip.

- 41 Vad gäller den väsentliga delen av en skatt som har harmoniserats av unionslagstiftaren, såsom mervärdesskatt, är frågan, vilka delar av skatten som måste föreskrivas i lag, vilket är en fråga som ska prövas mot bakgrund av legalitetsprincipen i beskattningshänseende, såsom en av unionsrättens grundläggande principer, och inte mot bakgrund av en tolkning av denna princip i den nationella lagen.
- 42 Vad närmare gäller rätten till avdrag, utgör denna en väsentlig del av skyldigheten att betala mervärdesskatt. Räckvidden av denna rättighet anges tydligt i artikel 168 i direktiv 2006/112. Såsom domstolen har påpekat anger denna artikel i precisa ordalag förutsättningarna för avdragsrätt och avdragsrättens omfattning, och medlemsstaterna ska därvid inte ges något som helst utrymme för egen bedömning vid genomförandet av bestämmelsen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 mars 2005, kommissionen/Förenade kungariket, C-33/03, EU:C:2005:144, punkt 16 och där angiven rättspraxis).
- 43 I den mån som den beskattningsbara personen, på grundval av den tillämpliga skattelagstiftningen, kan fastställa den exakta räckvidden av avdragsrätten, kan kravet på denna person, att bland sina blandade kostnader fastställa den andel som avser ekonomiska transaktioner, inte anses strida mot legalitetsprincipen i beskattningshänseende. Inom det gemensamma systemet för mervärdesskatt utgör ett sådant krav nämligen inte en väsentlig egenskap som definierar en av mervärdesskattens grundläggande utmärkande egenskaper – som följaktligen måste framgå uttryckligen i den gällande skattelagstiftningen –, utan endast en egenskap av underordnad betydelse, såsom ett villkor som den beskattningsbara personen måste uppfylla för att ha rätt till avdrag.
- 44 Även om det i slutändan ankommer på den hänskjutande domstolen att inom ramen för det nationella målet bedöma huruvida de krav som följer av legalitetsprincipen i beskattningshänseende, och som avses i föregående punkter, är uppfyllda, ankommer det emellertid på EU-domstolen att ge den nationella domstolen alla upplysningar vad gäller unionsrätten som är nödvändiga för att den ska kunna avgöra det mål som har anhängiggjorts vid den.
- 45 Domstolen konstaterar för det första att artikel 168 i direktiv 2006/112 har införlivats med polsk rätt genom artikel 86 i lagen om mervärdesskatt. I sistnämnda bestämmelse föreskrivs, i likhet med artikel 168 i direktiv 2006/112, att en beskattningsbar person har rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som ska betalas i den mån varorna och tjänsterna använts för den beskattningsbara personens skattepliktiga transaktioner. Artikel 86 i lagen om mervärdesskatt verkar följaktligen, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att avgöra, på ett precist sätt fastställa räckvidden och omfattningen av avdragsrätten.
- 46 Såsom framgår av beslutet om hänskjutande kan den beskattningsbara personen – i avsaknad av specifika bestämmelser, som uttryckligen föreskrivs i den tillämpliga skattelagstiftningen, om kriterier och metoder för fördelning av den ingående mervärdesskatten, mellan ekonomisk verksamhet och icke-ekonomisk verksamhet – erhålla förhandsbesked från den behöriga nationella skattemyndigheten med en analys av personens särskilda situation, tillsammans med en vägledning för att kunna tillämpa lagen på ett korrekt sätt. Enligt de uppgifter som har inkommit till domstolen kan den beskattningsbara personen dessutom välja en lämplig metod för att göra en sådan uppdelning. Under dessa omständigheter, och i synnerhet mot bakgrund av artikel 86 i lagen om mervärdesskatt, kan den omständigheten att det saknas sådana bestämmelser inte anses hindra den beskattningsbara personen från att fastställa den avdragsgilla mervärdesskatten.
- 47 Mot bakgrund av det ovan anförda anser den hänskjutande domstolen att den nationella praxis som är aktuell i det nationella målet strider mot artikel 168 i direktiv 2006/112.

- 48 I detta avseende bör det först påpekas att de nationella domstolarna är skyldiga att i möjligaste mån tolka den nationella lagstiftningen på ett sätt som är förenligt med EU-rätten, och att de behöriga nationella skattemyndigheterna i princip kan göra gällande en sådan överensstämmande tolkning mot en beskattningsbar person (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 september 1996, *Arcaro*, C-168/95, EU:C:1996:363, punkterna 41 och 42, dom av den 5 juli 2007, *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:408, punkt 45, och dom av den 15 september 2011, *Franz Mücksch*, C-53/10, EU:C:2011:585, punkt 34).
- 49 Även om principen om konform tolkning inte kan tjäna som grund för att nationell rätt tolkas *contra legem* (se, bland annat, dom av den 15 april 2008, *Impact*, C-268/06, EU:C:2008:223, punkt 100 och där angiven rättspraxis), måste de nationella domstolar, när så är nödvändigt, ändra fast rättspraxis, om denna grundas på en tolkning av nationell rätt som är oförenlig med ett direktivs syfte (dom av den 19 april 2016, *DI*, C-441/14, EU:C:2016:278, punkt 33, dom av den 17 april 2018, *Egenberger*, C-414/16, EU:C:2018:257, punkt 72, och dom av den 11 september 2018, *IR*, C-68/17, EU:C:2018:696, punkt 64).
- 50 Mot bakgrund av det ovan anförda ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artikel 168 a i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell praxis enligt vilken en beskattningsbar person får dra av hela den ingående mervärdesskatten vad avser blandade kostnader när det i den tillämpliga skattelagstiftningen saknas särskilda bestämmelser om kriterier och metoder för en fördelning som skulle göra det möjligt för denna person att fastställa den andel av denna ingående mervärdesskatt som ska hänföras till personens ekonomiska verksamhet respektive dennes icke-ekonomiska verksamhet.

### Rättegångskostnader

- 51 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

**Artikel 168 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell praxis enligt vilken en beskattningsbar person får dra av hela den ingående mervärdesskatten på förvärvet av varor och tjänster i samband med ekonomisk verksamhet, som omfattas av mervärdesskatt, och icke-ekonomisk verksamhet, som inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt, när det i den tillämpliga skattelagstiftningen saknas särskilda bestämmelser om kriterier och metoder för en fördelning som skulle göra det möjligt för denna person att fastställa den andel av denna ingående mervärdesskatt som ska hänföras till personens ekonomiska verksamhet respektive dennes icke-ekonomiska verksamhet.**

Underskrifter