

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

8. maj 2019 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles system for merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 168, litra a) – fradrag for indgående afgift – princippet om momsens neutralitet – afgiftspligtig person, som samtidigt udøver økonomisk virksomhed og ikke-økonomisk virksomhed – varer og tjenesteydelser, der erhverves til både momspligtige transaktioner og ikke-momspligtige transaktioner – manglende kriterier for opdeling i den nationale lovgivning – det fiskale legalitetsprincip«

I sag C-566/17,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Wrocław, Polen) ved afgørelse af 10. juli 2017, indgået til Domstolen den 26. september 2017, i sagen

Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach

mod

Szef Krajowej Administracji Skarbowej,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling),

sammensat af Domstolens præsident, K. Lenaerts, som fungerende formand for Anden Afdeling, og dommerne A. Prechal, C. Toader, A. Rosas (refererende dommer) og M. Ilešić,

generaladvokat: E. Sharpston,

justitssekretær: fuldmægtig R. ŹereŹ,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 20. september 2018,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach ved radcowie prawni P. KoŹmiŹski og K. ZiemiŹski og doradca podatkowy P. KaŹmierczak,
- Szef Krajowej Administracji Skarbowej ved B. KoŹodziej og J. Kaute,
- den polske regering ved B. Majczyna og A. Kramarczyk – SzaŹadziŹska, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved J. JokubauskaitŹ og M. SiekierzyŹska, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 6. december 2018, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 168, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Zwiżek Gmin Zagoria Miedziowego w Polkowicach (kommunal enhed for kobberdistriktet med hjemsted i Polkowice, herefter »den kommunale enhed«) og Szeł Krajowej Administracji Skarbowej (leder af den nationale skatte- og afgiftsforvaltning, herefter »afgiftsmyndigheden«) vedrørende en anmodning om et bindende svar angående retten til fradrag for indgående merværdiafgift (moms) for den kommunale enheds erhvervelse af goder og tjenesteydelser til både momspligtig økonomisk virksomhed og ikke-økonomisk virksomhed, som ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde (herefter de »blandede udgifter«).

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets afsnit III har overskriften »Afgiftspligtige personer«. Direktivets artikel 9, stk. 1, første afsnit, der indgår i dette afsnit, fastsætter:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.«

4 I samme afsnit bestemmer nævnte direktivs artikel 13, stk. 1, første afsnit:

»Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.«

5 Direktivets afsnit X med overskriften »Fradrag« indeholder fem kapitler, hvoraf det første har overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang«. Direktivets artikel 168, der indgår i dette afsnit, fastsætter:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[...]«

6 Samme afsnits kapitel 2 har overskriften »Pro rata-satsen for fradraget«. I det nævnte kapitel fastsætter momsdirektivets artikel 173 følgende:

»1. For så vidt angår varer og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes både til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfør af artikel 168 [...], og til transaktioner, der ikke giver

ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den forholdsmæssige andel af momsen, der kan tilskrives den førstnævnte form for transaktioner.

Pro rata-satsen for fradraget beregnes i overensstemmelse med artikel 174 og 175 for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige person.

2. Medlemsstaterne kan træffe følgende foranstaltninger:

- a) give den afgiftspligtige person tilladelse til at fastsætte en pro rata-sats for hver sektor inden for sin virksomhed, såfremt der føres særskilte regnskaber for hver af disse sektorer
- b) påbyde den afgiftspligtige person at fastsætte en pro rata-sats for hver sektor inden for sin virksomhed og at føre særskilte regnskaber for hver af disse sektorer
- c) give den afgiftspligtige person tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget under hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af varerne og ydelserne benyttes
- d) give den afgiftspligtige person tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget i overensstemmelse med den i stk. 1, første afsnit, anførte regel for samtlige varer og ydelser benyttet til alle de omhandlede transaktioner
- e) fastsætte, at såfremt den moms, som den afgiftspligtige person ikke kan fradrage, er ubetydelig, skal den ikke tages i betragtning.«

7 Direktivets artikel 174 og 175 vedrører beregningen af pro rata-satsen for fradraget.

Polsk ret

Republikken Polens forfatning

8 I henhold til artikel 217 i Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Republikken Polens forfatning) af 2. april 1997 (Dz. U. nr. 78, pos. 483) skal foranstaltninger vedrørende pålæggelse af afgifter og andre bidrag fastsættes ved lov. Fastsættelsen af afgiftspligtige personer, afgiftssatser, regler vedrørende tildeling af afgiftsfradrag og eftergivelse samt kategorierne af afgiftspligtige personer, der er fritaget for afgift, fastsættes ved lov.

Momsloven

9 Artikel 15, stk. 6, i Ustawa o podatku od towarów i usług (lov om moms på varer og ydelser) af 11. marts 2004 (Dz. U. nr. 177, pos. 1054) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »momsloven«) har følgende ordlyd:

»Organer under offentlige myndigheder og kontorer, der assisterer disse organer ved udførelse af de i medfør af særlige retsforskrifter pålagte opgaver, til hvis gennemførelse de er oprettet, bortset fra virksomhed, der udøves på grundlag af civilretlige aftaler, anses ikke for afgiftspligtige personer.«

10 Momslovens artikel 86, stk. 1, er bestemmer følgende:

»Såfremt varer og ydelser anvendes i forbindelse med afgiftsbelagte transaktioner, har en afgiftspligtig person som omhandlet i artikel 15 ret til i det afgiftsbeløb, der skal betales, at fradrage den indgående afgift [...]«

11 Momslovens artikel 90, stk. 1-3, bestemmer som følger:

»1. I forbindelse med varer og ydelser, som af den afgiftspligtige person anvendes til at

gennemføre såvel fradragsberettigede som ikke-fradragsberettigede transaktioner, er den afgiftspligtige person forpligtet til særskilt at fastsætte den indgående moms, som er betalt for transaktioner, for hvilke den afgiftspligtige person er berettiget til at foretage fradrag.

2. Såfremt det ikke er muligt helt eller delvis at fastsætte de i stk. 1 nævnte beløb, kan den afgiftspligtige person [...] fra den skyldige afgift fradrage den del af den indgående afgift, som forholdsmæssigt kan henføres til de transaktioner, for hvilke den afgiftspligtige person er berettiget til at foretage fradrag.

3. Den i stk. 2 nævnte andel beregnes som den del af årsomsætningen, som er opnået med transaktioner, som berettiger til momsfradrag, beregnet på grundlag af den samlede årlige omsætning, som er opnået med såvel transaktioner, som berettiger til momsfradrag, som transaktioner, som ikke berettiger til momsfradrag.«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

12 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at den kommunale enhed er en juridisk person oprettet i henhold til polsk lovgivning, som varetager visse offentlige opgaver, der påhviler de kommuner, som deltager i denne kommunale enhed. Dens opgaver omfatter bl.a. planlægning og udførelse af opgaver inden for håndtering af kommunalt affald på de deltagende kommuners område. Den pågældende virksomhed, som finansieres ved et gebyr, der opkræves af kommunerne, udgør ikke økonomisk virksomhed, der er omfattet af det fælles momssystem, og er derfor ikke momspligtig.

13 Fra 2013 udførte den kommunale enhed yderligere tjenesteydelser for borgere, herunder navnlig at forsyne bygninger med egnede beholdere til blandet affald samt renovation og transport af beholdere til grønt affald og bygge- og nedbrydningsaffald. Udførelse af disse tjenesteydelser udgør økonomisk virksomhed, der er omfattet af det fælles momssystem. Den kommunale enheds samlede indtægter fra denne økonomiske virksomhed androg i regnskabsårene 2013-2015 henholdsvis 59 368,18 PLN (ca. 13 845 EUR), 372 166,48 PLN (ca. 86 796 EUR) og 386 393,79 PLN (ca. 90 114 EUR).

14 I de pågældende regnskabsår afholdt den kommunale enhed bl.a. udgifter i forbindelse med sit arbejde og affaldshåndteringen. En del af disse udgifter vedrørte blandede udgifter. Det fremgår således af forelæggelsesafgørelsen, at disse udgifter ikke udelukkende kan knyttes til enten ikke-økonomiske transaktioner, der gennemføres af den kommunale enhed og ikke er omfattet af det fælles momssystem, eller til den kommunale enheds økonomiske transaktioner, dvs. momspligtige transaktioner.

15 Eftersom den kommunale enhed var i tvivl om dens moms skyld for regnskabsårene 2013-2015, anmodede den afgiftsmyndigheden om at afgive et bindende svar vedrørende fortolkningen af momsloven. I sit bindende svar af 17. oktober 2016 indtog myndigheden for så vidt angår de blandede udgifter det standpunkt, at den kommunale enhed var forpligtet til først at foretage en opdeling af den indgående moms med henblik på at fastsætte det afgiftsbeløb, som var forbundet med denne kommunale enheds økonomiske virksomhed. Når der ikke er fastsat bestemmelser i national ret herom, påhviler det den afgiftspligtige person at vælge en passende metode, som giver denne mulighed for at fordele de indgående afgiftsbeløb mellem dens økonomiske virksomhed og dens ikke-økonomiske virksomhed. Med henblik på at fastsætte det fradragsberettigede momsbeløb er det derefter det i momslovens artikel 90, stk. 3 fastsatte pro rata-princip vedrørende økonomisk virksomhed, som skal anvendes med henblik på i givet fald at fastsætte de respektive indgående afgiftsbeløb, som er forbundet med afgiftspligtige transaktioner, som berettiger til momsfradrag, på den ene side, og afgiftsfritagne transaktioner, som ikke berettiger til momsfradrag, på den anden side.

16 Den kommunale enhed har anlagt sag ved den forelæggende ret, Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Wrocław) med påstand om annullation af dette bindende svar, idet den har gjort gældende, at der er tale om en tilsidesættelse af momslovens artikel 86, stk. 1. Den kommunale enhed har herved navnlig lagt vægt på, at denne lov for så vidt angår de blandede udgifter ikke indeholder nogen regel om opdeling af indgående moms, alt efter om disse udgifter benyttes til den afgiftspligtige persons økonomiske eller ikke-økonomiske virksomhed. Den kommunale enhed har således gjort gældende, dels at den ikke kan være forpligtet til at anvende en fordelingsmetode med hensyn til indgående moms for blandede udgifter. Dels kan fradragsretten for disse udgifter følgelig ikke begrænses ud over den i momslovens artikel 90 fastsatte pro rata-sats vedrørende den økonomiske virksomhed, der er momspligtig eller momsfritaget.

17 På denne baggrund har den forelæggende ret anført, at indtil den 1. januar 2016 havde den polske lovgiver – bortset fra reglerne i momslovens artikel 90 og 91 – ikke fastsat andre regler vedrørende opdeling af indgående moms for blandede udgifter. Som følge af de ændringer af momsloven, hvilke ændringer trådte i kraft den 1. januar 2016, er dette spørgsmål nu løst, men disse nye bestemmelser gælder ikke for regnskabsårene 2013-2015, der er omhandlet i den tvist, som er indbragt for den.

18 Den forelæggende ret har endvidere anført, at momsdirektivet ikke indeholder nogen regler vedrørende opdelingen af den indgående moms, der er erlagt for en afgiftspligtig persons blandede udgifter. Det fremgår af Domstolens praksis, at det, da momsdirektivet er tavst på dette punkt, tilkommer medlemsstaterne under overholdelse af EU-retten og de principper, som det fælles momssystem hviler på, at fastsætte metoden og kriterierne for en sådan opdeling.

19 Den forelæggende ret har i denne forbindelse angivet, at Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) i en dom afsagt den 24. oktober 2011 udtalte, at i mangel af sådanne kriterier i national ret skulle den afgiftspligtige person indrømmes ret til at fradrage hele momsen, herunder den del af den indgående afgift, der er knyttet til transaktioner, som ikke er omfattet af det fælles momssystem. Denne domstol fastslog navnlig med henvisning til det i artikel 217 i Republikken Polens forfatning fastsatte princip om, at der kun kan opkræves skatter og afgifter og indføres skattesatser på grundlag af en lov, at inden ikrafttrædelsen af ændringerne af momsloven den 1. januar 2016 kunne afgiftspligtige personer ikke foreholdes den manglende overholdelse af kriterierne i henhold til de sidstnævnte ændringer.

20 Den forelæggende ret er imidlertid i tvivl om, hvorvidt en sådan fortolkning af national ret er forenelig med momsdirektivet. Den forelæggende ret har navnlig anført, at det i momslovens

artikel 86, stk. 1, ligesom i momsdirektivets artikel 168, som den skal gennemføre i national ret, udtrykkeligt angives, at retten til momsfradrag kun er knyttet til momspligtige transaktioner.

21 Den forelæggende ret er navnlig af den opfattelse, at den omstændighed, at der ikke findes »tekniske« bestemmelser i national ret om en opdeling af den indgående moms for blandede udgifter mellem økonomisk virksomhed og ikke-økonomisk virksomhed, ikke kan føre til, at afgiftspligtige personer i et sådant tilfælde alligevel skal indrømmes ret til at fradrage hele denne afgift. Ifølge den forelæggende ret vil en sådan national praksis være i strid med ordlyden af momsdirektivets artikel 168 og med princippet om momsens neutralitet, og dette navnlig for så vidt som den pågældende praksis i den sag, som er indbragt for den, ville give den kommunale enhed en uberettiget fordel. Den forelæggende ret har i øvrigt anført, at afgiftsmyndighedens synspunkt, hvorefter den afgiftspligtige person i et sådant tilfælde har mulighed for at vælge den mest passende metode i forbindelse med opdelingen, forekommer den at være i overensstemmelse med momsdirektivet.

22 På denne baggrund har Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Wrocław) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er [momsdirektivets] artikel 168, litra a), [...] og princippet om momsens neutralitet til hinder for en national praksis, hvorefter der indrømmes fuld fradragsret i forbindelse med erhvervelse af varer og tjenesteydelser, som både anvendes til den afgiftspligtige persons transaktioner, som er omfattet af momsens anvendelsesområde (afgiftsbelagte og fritagne), og til transaktioner, som ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde, og dette i betragtning af, at der i den nationale lov ikke er fastsat metoder eller kriterier for opdeling af den indgående moms i de nævnte transaktionstyper?«

Det præjudicielle spørgsmål

23 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 168, litra a), skal fortolkes således, at den er til hinder for en national praksis, som giver den afgiftspligtige person ret til at fradrage hele den indgående moms for blandede udgifter, i betragtning af, at der i den gældende afgiftslovgivning ikke er fastsat specifikke regler vedrørende kriterierne og metoderne til opdeling, som giver den afgiftspligtige person mulighed for at fastsætte den del af denne indgående moms, der skal betragtes som forbundet med henholdsvis dens økonomiske virksomhed og dens ikke-økonomiske virksomhed.

24 Med henblik på at besvare dette spørgsmål skal der indledningsvis henvises til retsgrundlaget for retten til fradrag for indgående moms, således som det følger af momsdirektivet og af Domstolens praksis.

25 For det første reguleres de nærmere bestemmelser om fradragsretten bl.a. af momsdirektivets artikel 168. Ifølge denne artikels litra a), har den afgiftspligtige person ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person, i det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms.

26 Logikken ved den ordning, der er indført ved momsdirektivet, er således baseret på neutralitet. Alene afgifter, som i tidligere led har været pålagt goder eller tjenesteydelser, der er anvendt af en afgiftspligtig person med henblik på den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, kan fradrages. Med andre ord er fradraget for indgående moms knyttet til opkrævningen af udgående moms. Når goder eller tjenesteydelser erhvervet af en afgiftspligtig

person anvendes i forbindelse med afgiftsfritagne transaktioner eller transaktioner, der ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde, kan der hverken ske opkrævning af den udgående afgift eller fradrag for denne indgående afgift. I det omfang goder eller tjenesteydelser anvendes til transaktioner, der afgiftsbelægges i senere led, er det derimod nødvendigt med et fradrag for den afgift, der har været pålagt transaktionerne i tidligere led, for at undgå dobbelt påligning af afgift (jf. i denne retning dom af 16.6.2016, Mateusiak, C-229/15, EU:C:2016:454, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

27 En fradragsret forudsætter således dels, at den afgiftspligtige person i denne egenskab erhverver en vare eller en tjenesteydelse, der anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed (jf. bl.a. dom af 16.2.2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, præmis 69). Dels forudsætter fradragsretten for moms, at transaktionerne i tidligere omsætningsled skal have en direkte og umiddelbar tilknytning til de transaktioner i senere omsætningsled, der giver ret til fradrag. Sammenfattende er retten til at fradrage den indgående afgift for erhvervelsen af goder og tjenesteydelser, betinget af, at udgifterne til erhvervelse af disse goder eller tjenesteydelser indgår blandt omkostningselementerne i prisen for transaktioner i senere omsætningsled (jf. i denne retning dom af 13.3.2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, præmis 27, af 6.9.2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, præmis 36, og af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt, C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 23 og 24).

28 Når den afgiftspligtige person anvender varer eller tjenesteydelser til at udføre både økonomiske transaktioner, der giver ret til fradrag, og økonomiske transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, dvs. fritagne transaktioner, indeholder momsdirektivets artikel 173-175 for det andet bestemmelser for at fastsætte den fradragsberettigede forholdsmæssige andel af momsen, der skal kunne tilskrives den afgiftspligtige persons økonomiske transaktioner. Domstolen har i denne forbindelse præciseret, at sidstnævnte regler vedrører indgående moms, der er blevet pålagt udgifter, som udelukkende er knyttet til økonomiske transaktioner, idet der sker en fordeling på afgiftspligtige aktiviteter, der giver ret til fradrag, og afgiftsfritagne aktiviteter, som ikke medfører fradragsret (jf. i denne retning dom af 13.3.2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, præmis 33, af 6.9.2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, præmis 42, og af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt, C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 27). Til gengæld skal transaktioner, der ikke er omfattet af anvendelsesområdet for momsdirektivet, udelukkes fra beregningen af den pro rata-sats for fradraget, der er omhandlet i de sidstnævnte bestemmelser, for ikke at skade det neutralitetsformål, som det fælles momssystem sikrer (jf. i denne retning dom af 14.11.2000, Floridienne og Berginvest, C-142/99, EU:C:2000:623, præmis 32, af 27.9.2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, præmis 44, og af 29.4.2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, præmis 54).

29 Det skal for det tredje bemærkes, at Domstolen allerede har fastslået, at idet momsdirektivet ikke indeholder bestemmelser herom, henhører fastsættelsen af metoderne og kriterierne med henblik på opdelingen af indgående moms mellem økonomisk virksomhed og ikke-økonomisk virksomhed under medlemsstaternes skønsmæssige beføjelse. Medlemsstaterne skal under udøvelsen af denne beføjelse tage hensyn til dette direktivs formål og opbygning og herved fastsætte en beregningsmetode, som objektivt afspejler, hvilken del af de forudgående udgifter der reelt skal henføres til hver af disse to former for virksomhed (jf. bl.a. dom af 25.7.2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, præmis 58 og den deri nævnte retspraksis).

30 I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at der ikke i de i hovedsagen omhandlede regnskabsår i den i Polen gældende lovgivning var fastsat specifikke regler vedrørende kriterierne og metoderne til en opdeling af den indgående moms for blandede udgifter mellem økonomisk virksomhed og ikke-økonomisk virksomhed. På baggrund af den

manglende nationale regulering har den kommunale enhed for den forelæggende ret gjort gældende, at det ikke kan kræves, at den foretager en sådan opdeling, og at den derfor har ret til at fradrage hele den afgift, der pålægges sådanne udgifter.

31 Det skal derfor undersøges, om en sådan mangel på national regulering bevirker, at en afgiftspligtig person som den kommunale enhed af denne grund alene har beføjelse til at fradrage hele den indgående moms for blandede udgifter.

32 Det skal indledningsvis fremhæves, at en afgiftspligtig persons forpligtelse til at opdele indgående moms mellem økonomisk virksomhed og ikke-økonomisk virksomhed følger af selve ordlyden af momsdirektivets artikel 168, litra a). Denne bestemmelse fastsætter således kun en ret til at fradrage indgående moms, i det omfang varerne og ydelserne anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner.

33 Når goder eller tjenesteydelser erhvervet af en afgiftspligtig person anvendes i forbindelse med transaktioner, der ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde, kan der, som det bl.a. følger af den i nærværende doms præmis 26 nævnte retspraksis, hverken ske opkrævning af udgående afgift eller fradrag for indgående afgift.

34 Ganske vist indeholder momsdirektivet ingen specifikke regler vedrørende kriterierne og metoderne til en opdeling af den indgående moms for blandede udgifter mellem økonomisk virksomhed og ikke-økonomisk virksomhed. Der tilkommer således medlemsstaterne en skønsmæssig beføjelse for så vidt angår valget af sådanne kriterier eller metoder til opdeling.

35 Den blotte omstændighed, at der ikke i den gældende afgiftslovgivning er fastsat sådanne regler, betyder imidlertid ikke, at en afgiftspligtig person indrømmes ret til at fradrage hele momsen for sådanne udgifter, også for så vidt angår den del af den indgående afgift, der er knyttet til transaktioner, som ikke er omfattet af det fælles momssystem. At give en sådan fuld fradragsret ville resultere i en udvidelse af omfanget af denne ret i strid med de grundlæggende principper i det fælles momssystem.

36 Som anført af generaladvokaten i punkt 57 i forslaget til afgørelse ville det at tillade en afgiftspligtig person som den kommunale enhed, der udøver såvel ikke-afgiftspligtig som afgiftspligtig virksomhed, at fradrage hele den indgående moms for blandede udgifter give denne en fordel i strid med princippet om afgiftsneutralitet, der ifølge Domstolen er udtryk for, at EU-lovgiver har overført det almindelige ligebehandlingsprincip til momsområdet (jf. i denne retning dom af 29.10.2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

37 Det følger heraf, at fraværet i en medlemsstats lovgivning af specifikke regler vedrørende kriterierne og metoderne til en opdeling af den indgående moms mellem økonomisk virksomhed og ikke-økonomisk virksomhed principielt ikke kan have indflydelse på omfanget af den i momsdirektivets artikel 168 fastsatte fradragsret.

38 Den forelæggende ret har imidlertid påpeget, at den nationale praksis, der består i at indrømme fuld fradragsret med hensyn til blandede udgifter, er begrundet i en fortolkning af artikel 217 i Republikken Polens forfatning, der fastlægger det fiskale legalitetsprincip.

39 Det er i denne henseende værd at bemærke, at det fiskale legalitetsprincip, således som det følger af medlemsstaternes fælles forfatningsmæssige traditioner, kan betragtes som en del af Unionens retsorden som et generelt princip. Selv om dette princip som anført af generaladvokaten i punkt 110 i forslaget til afgørelse kræver, at enhver forpligtelse til at betale en afgift, såsom moms, og at alle de væsentlige elementer, der udgør en afgifts væsentlige kendetegn, skal

fastsættes ved lov, kræver det nævnte princip ikke, at alle tekniske aspekter af afgiftspålæggelsen skal reguleres udtømmende, forudsat at de ved lov fastsatte regler giver den afgiftspligtige person mulighed for at forudse og beregne størrelsen af den skyldige afgift og fastsætte tidspunktet, hvor denne vil blive opkrævet afgiften.

40 Følgelig udgør fraværet i den gældende afgiftslovgivning af tekniske regler, som er accessoriske i forhold til et væsentligt element ved afgiften, ikke i sig selv en tilsidesættelse af det fiskale legalitetsprincip som et generelt EU-retligt princip. Den omstændighed, at den gældende afgiftslovgivning har overladt den afgiftspligtige person valget mellem flere mulige retningslinjer for at kunne opnå en ret, kan heller ikke i sig selv anses for at være i strid med dette princip.

41 Hvad angår et væsentligt element ved en afgift, som har været genstand for harmonisering fra EU-lovgivers side, såsom moms, skal spørgsmålet om, hvilke elementer heraf der skal fastsættes ved lov, undersøges i lyset af det fiskale legalitetsprincip som et generelt EU-retligt princip, og ikke på grundlag af en fortolkning af dette princip i henhold til national ret.

42 Hvad nærmere bestemt angår fradragsretten udgør denne et væsentligt element ved momspligten. Omfanget af den nævnte ret er fastsat i klare vendinger i momsdirektivets artikel 168. Som Domstolen gange har fremhævet, indeholder den nævnte bestemmelse præcise regler om vilkårene for fradragsrettens opståen og omfang, og overlader ikke noget skøn til medlemsstaterne med hensyn til dens gennemførelse (jf. i denne retning dom af 10.3.2005, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, C-33/03, EU:C:2005:144, præmis 16 og den deri nævnte retspraksis).

43 Forudsat at den afgiftspligtige person på grundlag af den gældende afgiftslovgivning kan fastslå fradragsrettens præcise omfang, kan det følgelig ikke antages, at den forpligtelse, som er pålagt denne person, til blandt de blandede udgifter at fastsætte den del af dens udgifter, som er knyttet til økonomiske transaktioner, er i strid med det fiskale legalitetsprincip. Et sådant krav er således i det fælles momssystem ikke væsentligt i den forstand, at det udgør et af de væsentlige kendetegn ved moms, som af denne årsag skal være udtrykkeligt fastsat i den gældende afgiftslovgivning, men er blot accessorisk som en forudgående betingelse for, at den afgiftspligtige person kan indrømmes en fradragsret.

44 Selv om det i sidste ende tilkommer den forelæggende ret i forbindelse med tvisten i hovedsagen at vurdere, om de i de foregående præmisser omhandlede krav, der følger af det fiskale legalitetsprincip, er opfyldt, skal Domstolen give den alle de nødvendige oplysninger i denne henseende med hensyn til EU-retten, således at den kan afgøre den tvist, som er indbragt for den.

45 Det skal indledningsvis bemærkes, at momsdirektivets artikel 168 blev gennemført i polsk ret ved momslovens artikel 86. Det fastsættes i sidstnævnte bestemmelse i lighed med momsdirektivets artikel 168, at den afgiftspligtige person har ret til at fradrage indgående moms, i det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner. Momslovens artikel 86 synes således præcist at definere rækkevidden og omfanget af fradragsretten hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

46 Som det dernæst fremgår af forelæggelsesafgørelsen, kan den afgiftspligtige person i mangel af specifikke regler, som udtrykkeligt er fastsat i den gældende afgiftslovgivning vedrørende kriterier og metoder til opdeling af indgående moms mellem økonomisk virksomhed og ikke-økonomisk virksomhed, opnå en afgørelse fra de kompetente nationale afgiftsmyndigheder, som vurderer vedkommendes specifikke situation og angiver den korrekte anvendelse af loven. Ifølge de oplysninger, som Domstolen råder over, kan den afgiftspligtige person i øvrigt vælge en passende metode med henblik på at foretage en sådan opdeling. Under disse omstændigheder,

og henset bl.a. til momslovens artikel 86, synes en sådan mangel på regler ikke at forhindre en afgiftspligtig person i at fastsætte det fradragsberettigede momsbeløb.

47 I forlængelse af de ovenfor anførte betragtninger betragtes den i hovedsagen omhandlede nationale praksis endelig af den forelæggende ret som at være i strid med momsdirektivets artikel 168.

48 I denne henseende bemærkes for det første, at de nationale retter har pligt til i videst muligt omfang at fortolke den nationale ret i overensstemmelse med EU-retten, og at den kompetente nationale afgiftsmyndighed i princippet kan gøre en sådan overensstemmende fortolkning gældende over for en afgiftspligtig person (jf. i denne retning dom af 26.9.1996, Arcaro, C-168/95, EU:C:1996:363, præmis 41 og 42, af 5.7.2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, præmis 45, og af 15.9.2011, Franz Mücksch, C-53/10, EU:C:2011:585, præmis 34).

49 Selv om forpligtelsen til direktivkonform fortolkning ikke kan tjene som grundlag for en fortolkning contra legem af national ret (jf. bl.a. dom af 15.4.2008, Impact, C-268/06, EU:C:2008:223, præmis 100 og den deri nævnte retspraksis), skal de nationale retter for det andet i givet fald ændre en fast retspraksis, såfremt denne er baseret på en fortolkning af national ret, som er uforenelig med formålene med et direktiv (dom af 19.4.2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, præmis 33, af 17.4.2018, Egenberger, C-414/16, EU:C:2018:257, præmis 72, og af 11.9.2018, IR, C-68/17, EU:C:2018:696, præmis 64).

50 Henset til ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 168, litra a), skal fortolkes således, at den er til hinder for en national praksis, som giver den afgiftspligtige person ret til at fradrage hele den indgående moms for blandede udgifter, i betragtning af, at der i den gældende afgiftslovgivning ikke er fastsat specifikke regler vedrørende kriterierne og metoderne til opdeling, som giver den afgiftspligtige person mulighed for at fastsætte den del af denne indgående moms, der skal betragtes som forbundet med henholdsvis dens økonomiske virksomhed og dens ikke-økonomiske virksomhed.

Sagsomkostninger

51 Da sagen i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

Artikel 168, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at den er til hinder for en national praksis, som giver den afgiftspligtige person ret til at fradrage hele den indgående merværdiafgift (moms) for erhvervelse af goder og tjenesteydelser til både momspligtig økonomisk virksomhed og ikke-økonomisk virksomhed, som ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde, i betragtning af, at der i den gældende afgiftslovgivning ikke er fastsat specifikke regler vedrørende kriterierne og metoderne til opdeling, som giver den afgiftspligtige person mulighed for at fastsætte den del af denne indgående moms, der skal betragtes som forbundet med henholdsvis dens økonomiske virksomhed og dens ikke-økonomiske virksomhed.

Underskrifter

* Processprog: polsk.