

## Downloaded via the EU tax law app / web

Vorläufige Fassung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zweite Kammer)

8. Mai 2019(\*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 168 Buchst. a – Vorsteuerabzug – Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer – Steuerpflichtiger, der sowohl wirtschaftliche als auch nichtwirtschaftliche Tätigkeiten ausübt – Gegenstände und Dienstleistungen, die sowohl für Zwecke der Erzielung von mehrwertsteuerpflichtigen als auch von nicht der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsätzen erworben wurden – Fehlende Kriterien für die Aufteilung in den nationalen Rechtsvorschriften – Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung“

In der Rechtssache C-566/17

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Woiwodschaftsverwaltungsgericht Breslau, Polen) mit Entscheidung vom 10. Juli 2017, beim Gerichtshof eingegangen am 26. September 2017, in dem Verfahren

**Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach**

gegen

**Szef Krajowej Administracji Skarbowej**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten des Gerichtshofs K. Lenaerts in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Zweiten Kammer, der Richterinnen A. Prechal und C. Toader sowie der Richter A. Rosas (Berichterstatter) und M. Ilešič,

Generalanwältin: E. Sharpston,

Kanzler: R. Feroz, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 20. September 2018,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- des Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach, vertreten durch P. Koźmiński und K. Ziemiński, radcowie prawni, sowie durch P. Kaźmierczak, doradca podatkowy,
- des Szef Krajowej Administracji Skarbowej, vertreten durch B. Kołodziej und J. Kaute,
- der polnischen Regierung, vertreten durch B. Majczyna und A. Kramarczyk-Szałdzińska als Bevollmächtigte,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch J. Jokubauskaitis und M. Siekierzyńska als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 6. Dezember 2018

folgendes

## **Urteil**

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach (Gemeindeverband des Kupfer-Reviers mit Sitz in Polkowice, im Folgenden: Gemeindeverband) und dem Szef Krajowej Administracji Skarbowej (Leiter der nationalen Finanzverwaltung, im Folgenden: Finanzbehörde) über einen Antrag auf Einzelfallauslegung zum Recht auf Abzug der Vorsteuer auf den Bezug von Gegenständen und Dienstleistungen, die der Gemeindeverband sowohl für die Durchführung wirtschaftlicher mehrwertsteuerpflichtiger Tätigkeiten als auch für die Durchführung nichtwirtschaftlicher Tätigkeiten, die nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen (im Folgenden: gemischte Ausgaben), erworben hat.

## **Rechtlicher Rahmen**

### **Unionsrecht**

3 Titel III der Mehrwertsteuerrichtlinie ist mit „Steuerpflichtiger“ überschrieben. In diesem Titel bestimmt Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 1 dieser Richtlinie:

„Als ‚Steuerpflichtiger‘ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt.“

4 In demselben Titel ist in Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 1 dieser Richtlinie vorgesehen:

„Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Leistungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.“

5 Titel X („Vorsteuerabzug“) der Mehrwertsteuerrichtlinie enthält fünf Kapitel, deren erstes die Überschrift „Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug“ trägt. In diesem Kapitel bestimmt Art. 168:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden;

...“

6 Die Überschrift von Kapitel 2 desselben Titels lautet: „Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs“. In diesem Kapitel sieht Art. 173 der Mehrwertsteuerrichtlinie vor:

„(1) Soweit Gegenstände und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug gemäß [Artikel] 168 ... besteht, als auch für Umsätze, für die kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, darf nur der Teil der Mehrwertsteuer abgezogen werden, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt.

Der Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs wird gemäß den Artikeln 174 und 175 für die Gesamtheit der von dem Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze festgelegt.

(2) Die Mitgliedstaaten können folgende Maßnahmen ergreifen:

- a) dem Steuerpflichtigen gestatten, für jeden Bereich seiner Tätigkeit einen besonderen Pro-rata-Satz anzuwenden, wenn für jeden dieser Bereiche getrennte Aufzeichnungen geführt werden;
- b) den Steuerpflichtigen verpflichten, für jeden Bereich seiner Tätigkeit einen besonderen Pro-rata-Satz anzuwenden und für jeden dieser Bereiche getrennte Aufzeichnungen zu führen;
- c) dem Steuerpflichtigen gestatten oder ihn verpflichten, den Vorsteuerabzug je nach der Zuordnung der Gesamtheit oder eines Teils der Gegenstände oder Dienstleistungen vorzunehmen;
- d) dem Steuerpflichtigen gestatten oder ihn verpflichten, den Vorsteuerabzug gemäß Absatz 1 Unterabsatz 1 bei allen Gegenständen und Dienstleistungen vorzunehmen, die für die dort genannten Umsätze verwendet wurden;
- e) vorsehen, dass der Betrag der Mehrwertsteuer, der vom Steuerpflichtigen nicht abgezogen werden kann, nicht berücksichtigt wird, wenn er geringfügig ist.“

7 Die Art. 174 und 175 der Mehrwertsteuerrichtlinie beziehen sich auf die Berechnung des Pro-rata-Satzes.

## **Polnisches Recht**

### *Verfassung der Republik Polen*

8 Nach Art. 217 der Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Verfassung der Republik Polen) vom 2. April 1997 (Dz. U. Nr. 78, Pos. 483) erfolgt die Auferlegung von Steuern durch Gesetz. Durch Gesetz bestimmt werden auch die Steuerpflichtigen, die Steuersätze, die Grundsätze für die Zuerkennung von Vergünstigungen und Niederschlagungen sowie die von der Steuer befreiten Personengruppen.

### *Mehrwertsteuergesetz*

9 In Art. 15 Abs. 6 der Ustawa o podatku od towarów i usług (Gesetz über die Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen) vom 11. März 2004 (Dz. U. Nr. 177, Pos. 1054) in ihrer auf das Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) heißt es:

„Nicht als Steuerpflichtige gelten die Organe der öffentlichen Gewalt sowie Ämter, die diese Organe im Bereich der durch gesonderte Rechtsvorschriften auferlegten Aufgaben unterstützen, zu deren Erfüllung sie bestellt worden sind, außer bei Umsätzen, die aufgrund geschlossener privatrechtlicher Verträge ausgeführt werden.“

10 Art. 86 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes bestimmt:

„Soweit Gegenstände und Dienstleistungen zur Ausführung besteufter Umsätze verwendet werden, sind die in Art. 15 genannten Steuerpflichtigen ... berechtigt, den Betrag der Vorsteuer vom Betrag der geschuldeten Steuer abzuziehen.“

11 Art. 90 Abs. 1 bis 3 des Mehrwertsteuergesetzes sieht vor:

„1. Bei Gegenständen und Dienstleistungen, die durch den Steuerpflichtigen sowohl für die Ausführung von Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für die Ausführung von Umsätzen, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen, verwendet werden, ist der Steuerpflichtige verpflichtet, die Beträge der Vorsteuer, die mit den Umsätzen zusammenhängen, bei denen er zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, gesondert zu bestimmen.

2. Ist eine gesonderte Bestimmung der in Abs. 1 genannten Beträge insgesamt oder eines Teils davon nicht möglich, so kann der Steuerpflichtige ... vom Betrag der geschuldeten Steuer den Teil der Vorsteuer abziehen, der den Umsätzen, bei denen er zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, anteilmäßig zugeordnet werden kann.

3. Der in Abs. 2 genannte Anteil wird ermittelt als der Anteil des Jahresumsatzes, der mit Umsätzen erzielt worden ist, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, am Gesamtumsatz, der sowohl mit Umsätzen erzielt worden ist, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch mit Umsätzen, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen.“

### **Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefrage**

12 Aus der Vorlageentscheidung ergibt sich, dass es sich bei dem Gemeindeverband um eine juristische Personen handelt, die im Einklang mit den polnischen Gesetzen gegründet wurde und bestimmte öffentliche Aufgaben erfüllt, die den dem Verband angehörenden Gemeinden obliegen. Zu den ihm zugewiesenen Aufgaben zählen u. a. die Planung und Erfüllung von Aufgaben im Bereich der Bewirtschaftung von Siedlungsabfällen im Gebiet der ihm angehörenden Gemeinden. Diese Tätigkeiten, die über eine von den Gemeinden erhobene Gebühr finanziert werden, stellen keine wirtschaftlichen Tätigkeiten, die unter das gemeinsame Mehrwertsteuersystem fallen, dar und unterliegen als solche nicht der Mehrwertsteuer.

13 Ab 2013 erbrachte der Gemeindeverband zusätzliche Dienstleistungen an Privatpersonen, u. a. die Ausstattung von Gebäuden mit geeigneten Containern für gemischte Abfälle sowie die Abholung und den Transport von Containern für Grünabfälle, Bau- und Abbruchabfälle. Die Erbringung dieser Dienstleistungen stellt eine wirtschaftliche Tätigkeit dar, die unter das gemeinsame Mehrwertsteuersystem fällt. Die Gesamteinnahmen des Gemeindeverbands aus dieser wirtschaftlichen Tätigkeit beliefen sich in den Jahren 2013 bis 2015 auf 59 368,18 polnische Zloty (PLN) (etwa 13 845 Euro), 372 166,48 PLN (etwa 86 796 Euro) bzw. 386 393,79 PLN (etwa 90 114 Euro).

14 Während dieser Steuerjahre tätigte der Gemeindeverband Ausgaben u. a. im Zusammenhang mit der Verbandsarbeit und der Abfallbewirtschaftung. Ein Teil davon stellte gemischte Ausgaben dar. Aus der Vorlageentscheidung ergibt sich nämlich, dass diese Ausgaben

weder ausschließlich den nichtwirtschaftlichen Umsätzen des Gemeindeverbands, die nicht unter das gemeinsame Mehrwertsteuersystem fallen, noch ausschließlich seinen wirtschaftlichen Umsätzen, also mehrwertsteuerpflichtigen Umsätzen, zugeordnet werden können.

15 Da der Gemeindeverband Zweifel hinsichtlich der Beträge hatte, für die er in den Jahren 2013 bis 2015 Mehrwertsteuer zu entrichten hatte, beantragte er bei der Finanzbehörde eine Einzelfallauslegung zum Mehrwertsteuergesetz. In der Einzelfallauslegung vom 17. Oktober 2016 vertrat die Finanzbehörde die Auffassung, dass der Gemeindeverband bei den gemischten Ausgaben in einem ersten Schritt verpflichtet sei, eine Zuordnung der Vorsteuer vorzunehmen, um den mit seiner wirtschaftlichen Tätigkeit verbundenen Betrag dieser Steuer zu ermitteln. Mangels einschlägiger nationaler Rechtsvorschriften sei es Sache des Steuerpflichtigen, eine geeignete Methode zu wählen, um die Vorsteuerbeträge zwischen seinen wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten aufzuteilen. In einem zweiten Schritt sei zur Bestimmung der abzugsfähigen Vorsteuer der in Art. 90 Abs. 3 des Mehrwertsteuergesetzes für wirtschaftliche Tätigkeiten vorgesehene Pro-rata-Satz zu bestimmen, um gegebenenfalls die jeweiligen Vorsteuerbeträge zu ermitteln, die zum einen auf steuerbare Umsätze entfielen, die ein Recht auf Vorsteuerabzug eröffneten, und zum anderen auf steuerbefreite Tätigkeiten, die kein solches Recht eröffneten.

16 Der Gemeindeverband erhob vor dem vorlegenden Gericht, dem Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Woiwodschaftsverwaltungsgericht Breslau, Polen) Klage auf Aufhebung der Einzelfallauslegung wegen Verstoßes gegen Art. 86 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes. Er stützte sich u. a. auf den Umstand, dass dieses Gesetz für gemischte Ausgaben keine Regel zur Zuordnung der Vorsteuer danach vorsehe, ob die Ausgaben wirtschaftlichen oder nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen zuzurechnen seien. Der Gemeindeverband macht somit zum einen geltend, dass er nicht verpflichtet sei, eine Methode zur Zuordnung der Vorsteuer auf gemischte Ausgaben anzuwenden. Zum anderen könne das Abzugsrecht für diese Ausgaben folglich nicht über den in Art. 90 des Mehrwertsteuergesetzes für mehrwertsteuerpflichtige oder mehrwertsteuerbefreite wirtschaftliche Tätigkeiten vorgesehenen Pro-rata-Satz hinaus beschränkt werden.

17 In Anbetracht dieser Gesichtspunkte weist das vorlegende Gericht darauf hin, dass der polnische Gesetzgeber bis zum 1. Januar 2016 außer den Art. 90 und 91 des Mehrwertsteuergesetzes keine anderen Regelungen zur Aufteilung der Vorsteuer für gemischte Ausgaben erlassen habe. Nach den Änderungen des Mehrwertsteuergesetzes, die am 1. Januar 2016 in Kraft getreten seien, sei diese Frage nunmehr geregelt. Die neuen Bestimmungen seien aber auf die Steuerjahre 2013 bis 2015, auf die sich der bei ihm anhängige Rechtsstreit beziehe, nicht anwendbar.

18 Das vorlegende Gericht merkt außerdem an, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie keine Regeln für die Zuordnung der auf gemischte Ausgaben eines Steuerpflichtigen angefallenen Vorsteuerbeträge enthalte. Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergebe sich, dass es, da die Mehrwertsteuerrichtlinie hierzu schweige, Sache der Mitgliedstaaten sei, unter Beachtung des Unionsrechts und der Grundsätze, auf denen das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruhe, die Methode und die Kriterien für eine solche Aufteilung festzulegen.

19 Hierzu führt das vorlegende Gericht aus, dass der Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht, Polen) in einer Entscheidung vom 24. Oktober 2011 davon ausgegangen sei, dass dem Steuerpflichtigen mangels solcher Kriterien im nationalen Recht ein Anspruch auf vollständigen Vorsteuerabzug zustehen müsse, und zwar einschließlich derjenigen Vorsteuer, die mit Umsätzen zusammenhänge, die nicht unter das gemeinsame Mehrwertsteuersystem fielen. Unter Berufung auf den in Art. 217 der Verfassung der Republik Polen niedergelegten Grundsatz

der Gesetzmäßigkeit im Bereich der Erhebung von Steuern und Abgaben sowie der Einführung von Steuersätzen sei entschieden worden, dass Steuerpflichtigen die Nichteinhaltung der Kriterien, die mit den Änderungen des Mehrwertsteuergesetzes eingeführt worden seien, vor deren Inkrafttreten am 1. Januar 2016 nicht vorgeworfen werden könne.

20 Das vorlegende Gericht hat Zweifel, ob eine solche Auslegung des nationalen Rechts mit der Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar ist. Es weist insbesondere darauf hin, dass Art. 86 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes – wie auch Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie, dessen Umsetzung in nationales Recht er diene – ausdrücklich vorsehe, dass das Vorsteuerabzugsrecht nur im Zusammenhang mit mehrwertsteuerpflichtigen Umsätzen bestehe.

21 Dass im nationalen Recht „technische“ Bestimmungen über die Aufteilung der für gemischte Ausgaben entrichteten Vorsteuerbeträge zwischen wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten fehlten, könne nicht dazu führen, dass den Steuerpflichtigen deswegen in einer solchen Situation ein Recht auf vollständigen Abzug dieser Steuer zustehe. Einer derartigen nationalen Praxis stehen nach Auffassung des vorlegenden Gerichts der Wortlaut von Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie und der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer entgegen, und zwar u. a. deswegen, weil diese Praxis bezogen auf die bei ihm anhängige Rechtssache dem Gemeindeverband einen unberechtigten Vorteil verschaffe. Das vorlegende Gericht weist außerdem darauf hin, dass ihm der von der Finanzbehörde vertretene Standpunkt, nach dem der Steuerpflichtige in einer solchen Situation die für eine Aufteilung geeignetste Methode wählen könne, mit der Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar erscheine.

22 Vor diesem Hintergrund hat der Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Woiwodschaftsverwaltungsgericht Breslau) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Stehen Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie und der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer einer nationalen Praxis entgegen, nach der das volle Recht auf Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit dem Erwerb von Gegenständen und Dienstleistungen gewährt wird, die sowohl für Umsätze des Steuerpflichtigen verwendet werden, die vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst werden (besteuerter und befreiter), als auch für solche, die vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer nicht erfasst werden, und zwar angesichts dessen, dass im nationalen Gesetz keine Methoden und Kriterien für die Aufteilung der Vorsteuerbeträge auf die oben genannten Arten von Umsätzen geregelt werden?

### **Zur Vorlagefrage**

23 Mit seiner Vorlagefrage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Praxis entgegensteht, nach der ein Steuerpflichtiger berechtigt ist, die auf gemischte Ausgaben angefallene Vorsteuer vollständig in Abzug zu bringen, weil in den geltenden Steuerrechtsvorschriften besondere Regeln über die Kriterien und die Methoden für die Aufteilung fehlen, die es ihm erlauben würden, den Teil der entrichteten Vorsteuer zu bestimmen, der als mit seinen wirtschaftlichen bzw. nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten verbunden anzusehen ist.

24 Zur Beantwortung dieser Frage ist vorab auf die rechtlichen Grundlagen des Vorsteuerabzugsrechts hinzuweisen, wie sie sich aus der Mehrwertsteuerrichtlinie und der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergeben.

25 Erstens werden die Modalitäten des Abzugsrechts u. a. durch Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie geregelt. Gemäß dessen Buchst. a hat der Steuerpflichtige das Recht, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für

Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden, abzuziehen, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden.

26 Die Logik des durch die Mehrwertsteuerrichtlinie eingeführten Systems fußt nämlich auf der Neutralität. Es können nur die Steuern abgezogen werden, mit denen auf der Vorstufe die Gegenstände oder Dienstleistungen belastet waren, die ein Steuerpflichtiger für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet. Mit anderen Worten: Der Vorsteuerabzug ist an die Erhebung der Steuern auf der folgenden Stufe geknüpft. Werden die von einem Steuerpflichtigen erworbenen Gegenstände oder Dienstleistungen für die Zwecke steuerbefreiter Umsätze oder solcher Umsätze verwendet, die nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst werden, so kann es weder zur Erhebung der Steuer auf der folgenden Stufe noch zum Abzug dieser Vorsteuer kommen. Soweit die Gegenstände oder Dienstleistungen dagegen auf der folgenden Stufe für die Zwecke besteuerten Umsätze verwendet werden, ist ein Abzug der Steuern, mit der sie auf der Vorstufe belastet waren, geboten, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 16. Juni 2016, *Mateusiak*, C-229/15, EU:C:2016:454, Rn. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung).

27 Ein Recht auf Vorsteuerabzug ist somit zum einen nur dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige als solcher einen Gegenstand oder eine Dienstleistung erwirbt und für die Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit verwendet (vgl. u. a. Urteil vom 16. Februar 2012, *Eon Aset Menidjmont*, C-118/11, EU:C:2012:97, Rn. 69). Zum anderen kann die Mehrwertsteuer im Allgemeinen nur abgezogen werden, wenn die Eingangsumsätze direkt und unmittelbar mit zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätzen zusammenhängen. Letztlich ist das Recht auf Abzug der für den Bezug von Gegenständen oder Dienstleistungen auf der Eingangsstufe entrichteten Mehrwertsteuer nur gegeben, wenn die hierfür getätigten Aufwendungen zu den Kostenelementen der auf der Ausgangsstufe versteuerten Umsätze gehören (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 13. März 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, Rn. 27, vom 6. September 2012, *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, Rn. 36, und vom 16. Juli 2015, *Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt*, C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496, Rn. 23 und 24).

28 Zweitens sind in den Art. 173 bis 175 der Mehrwertsteuerrichtlinie für den Fall, dass der Steuerpflichtige Gegenstände und Dienstleistungen sowohl für wirtschaftliche Tätigkeiten, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für wirtschaftliche Tätigkeiten, für die dieses Recht nicht besteht – also steuerbefreite Umsätze –, verwendet, Regelungen vorgesehen, die eine Bestimmung des abzugsfähigen Teils der Mehrwertsteuer ermöglichen, der dem Betrag entsprechen muss, der auf die besteuerten wirtschaftlichen Umsätze des Steuerpflichtigen entfällt. Hierzu hat der Gerichtshof klargestellt, dass diese Regelungen ausschließlich die Vorsteuer auf Aufwendungen im Zusammenhang mit wirtschaftlichen Umsätzen betreffen, wobei sie diese Tätigkeiten in steuerpflichtige, zum Vorsteuerabzug berechtigende, und steuerbefreite, kein solches Recht eröffnende Tätigkeiten unterteilen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 13. März 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, Rn. 33, vom 6. September 2012, *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, Rn. 42, und vom 16. Juli 2015, *Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt*, C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496, Rn. 27). Dagegen müssen Umsätze, die nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuerrichtlinie fallen, bei der Berechnung des in den betreffenden Bestimmungen genannten Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs unberücksichtigt bleiben, da andernfalls der Zweck der Neutralität, die das gemeinsame Mehrwertsteuersystem garantiert, vereitelt würde (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 14. November 2000, *Floridienne und Berginvest*, C-142/99, EU:C:2000:623, Rn. 32, vom 27. September 2001, *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, Rn. 44, und vom 29. April 2004, *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243, Rn. 54).

29 Drittens hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass die Festlegung der Methoden und der Kriterien für die Aufteilung der Vorsteuerbeträge zwischen wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten in Ermangelung einer hierzu in der Mehrwertsteuerrichtlinie getroffenen Regelung im Ermessen der Mitgliedstaaten steht. Bei der Ausübung dieses Ermessens müssen die Mitgliedstaaten Zweck und Systematik der Mehrwertsteuerrichtlinie berücksichtigen und daher eine Berechnungsweise vorsehen, die objektiv widerspiegelt, welcher Teil der Eingangsaufwendungen jeder dieser beiden Tätigkeiten tatsächlich zuzurechnen ist (vgl. u. a. Urteil vom 25. Juli 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, Rn. 58 und die dort angeführte Rechtsprechung).

30 Im vorliegenden Fall ergibt sich aus der Vorlageentscheidung, dass die zur Zeit der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Steuerjahre in Polen geltenden Rechtsvorschriften keine besonderen Regelungen über die Methoden und die Kriterien für die Aufteilung der Vorsteuer auf gemischte Ausgaben zwischen wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten enthielten. Gestützt auf dieses Fehlen einer nationalen Regelung macht der Gemeindeverband vor dem vorlegenden Gericht geltend, dass die Vornahme einer solchen Aufteilung von ihm nicht verlangt werden könne und er somit das Recht habe, die Vorsteuer auf diese Ausgaben insgesamt in Abzug zu bringen.

31 Daher ist zu prüfen, ob ein solches Fehlen einer nationalen Regelung bewirkt, dass ein Steuerpflichtiger wie der Gemeindeverband allein aufgrund dieses Umstandes die Vorsteuer auf gemischte Ausgaben vollständig in Abzug bringen darf.

32 Zunächst ist zu unterstreichen, dass sich die dem Steuerpflichtigen obliegende Verpflichtung zur Aufteilung der Vorsteuer zwischen wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten schon aus dem Wortlaut von Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt. Diese Bestimmung sieht ein Vorsteuerabzugsrecht nämlich nur insoweit vor, als die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke der besteuerten Umsätze des Steuerpflichtigen verwendet werden.

33 Wie sich u. a. aus der in Rn. 26 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung ergibt, kann es, wenn die von einem Steuerpflichtigen erworbenen Gegenstände oder Dienstleistungen für Umsätze verwendet werden, die nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen, weder zur Erhebung der Steuer auf der folgenden Stufe noch zum Abzug der Vorsteuer kommen.

34 Die Mehrwertsteuerrichtlinie sieht zwar keine besonderen Regelungen über die Kriterien und die Methoden für die Aufteilung der Vorsteuer auf gemischte Ausgaben zwischen wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten vor. Somit verfügen die Mitgliedstaaten über einen Ermessensspielraum hinsichtlich der Wahl solcher Kriterien oder Methoden für die Aufteilung.

35 Das bloße Fehlen solcher Regeln in den geltenden Steuerrechtsvorschriften bedeutet deswegen aber nicht, dass einem Steuerpflichtigen das Recht zustünde, die auf solche Ausgaben angefallene Vorsteuer auch insoweit vollständig in Abzug zu bringen, als dies den Teil der Vorsteuer betrifft, der mit Umsätzen zusammenhängt, die nicht unter das gemeinsame Mehrwertsteuersystem fallen. Die Eröffnung eines solchen vollständigen Abzugsrechts würde zu einer Erweiterung des Umfangs dieses Rechts führen, was den Grundprinzipien des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems widerspräche.

36 Würde es einem Steuerpflichtigen wie dem Gemeindeverband, der wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Tätigkeiten ausübt, gestattet, die für gemischte Ausgaben entrichtete

Vorsteuer insgesamt in Abzug zu bringen, so würde ihm damit nämlich, wie die Generalanwältin in Nr. 57 ihrer Schlussanträge festgestellt hat, ein Vorteil gewährt, der gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität – mit dem der Unionsgesetzgeber nach Auffassung des Gerichtshofs den Grundsatz der Gleichbehandlung im Mehrwertsteuerbereich zum Ausdruck gebracht hat – verstieße (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 29. Oktober 2009, NCC Construction Danmark, C?174/08, EU:C:2009:669, Rn. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung).

37 Daraus folgt, dass das Fehlen besonderer Regelungen über die Kriterien und die Methoden für die Aufteilung der Vorsteuer auf gemischte Ausgaben zwischen wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten in den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats grundsätzlich keinen Einfluss auf den Umfang des in Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Abzugsrechts haben kann.

38 Das vorliegende Gericht weist allerdings darauf hin, dass die nationale Praxis, ein vollständiges Abzugsrecht für gemischte Ausgaben zu gewähren, mit einer Auslegung von Art. 217 der Verfassung der Republik Polen – in dem der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung niedergelegt ist – begründet werde.

39 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, wie sich aus den gemeinsamen Verfassungsüberlieferungen der Mitgliedstaaten ergibt, als allgemeiner Rechtsgrundsatz angesehen werden kann, der Teil der Unionsrechtsordnung ist. Auch wenn nach diesem Grundsatz, wie die Generalanwältin in Nr. 110 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, verlangt wird, dass jede Pflicht zur Entrichtung einer Steuer sowie alle wesentlichen Elemente, die die materiell-rechtlichen Aspekte der Steuer ausmachen, vom Gesetz vorgesehen sein müssen, so verlangt dieser Grundsatz nicht, dass alle technischen Aspekte der Besteuerung erschöpfend geregelt sind, solange die gesetzlich festgelegten Regelungen es dem Steuerpflichtigen ermöglichen, die Höhe der geschuldeten Steuer vorherzusehen und zu berechnen und den Fälligkeitszeitpunkt der Steuer zu bestimmen.

40 Folglich stellt das Fehlen technischer Regelungen, denen gegenüber einem wesentlichen Aspekt der Steuer ergänzender Charakter zukommt, in den geltenden Steuerrechtsvorschriften für sich genommen keinen Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung als allgemeinen Rechtsgrundsatz des Unionsrechts dar. Auch der Umstand, dass der Steuerpflichtige nach der anwendbaren Steuerregelung zwischen mehreren Vorgehensweisen wählen kann, um ein Recht in Anspruch nehmen zu können, kann für sich genommen nicht als Verstoß gegen diesen Grundsatz angesehen werden.

41 Bei einem wesentlichen Aspekt einer Steuer, die wie die Mehrwertsteuer Gegenstand einer Harmonisierung durch den Unionsgesetzgeber war, ist die Frage, welche ihrer Aspekte gesetzlich bestimmt sein müssen, anhand des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung als eines allgemeinen Grundsatzes des Unionsrechts zu prüfen und nicht auf der Grundlage einer Auslegung dieses Grundsatzes im nationalen Recht.

42 Was im Einzelnen das Abzugsrecht betrifft, so stellt dieses einen wesentlichen Aspekt der Pflicht zur Entrichtung der Mehrwertsteuer dar. Der Umfang dieses Rechts wird in Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie klar festgelegt. Wie der Gerichtshof hervorgehoben hat, definiert diese Bestimmung die Voraussetzungen für die Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug und den Umfang dieses Rechts genau und lässt den Mitgliedstaaten, was ihre Durchführung angeht, keinen Ermessensspielraum (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 10. März 2005, Kommission/Vereinigtes Königreich, C?33/03, EU:C:2005:144, Rn. 16 und die dort angeführte Rechtsprechung).

43 Sofern der Steuerpflichtige auf der Grundlage der geltenden Steuerrechtsvorschriften den

genauen Umfang des Abzugsrechts ermitteln kann, kann demnach nicht davon ausgegangen werden, dass die ihm auferlegte Verpflichtung, bei seinen gemischten Ausgaben denjenigen Teil zu bestimmen, der im Zusammenhang mit wirtschaftlichen Umsätzen steht, gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung verstößt. Einer solchen Anforderung kommt im gemeinsamen Mehrwertsteuersystem nämlich kein wesentlicher Charakter zu, der eines der grundlegenden Merkmale der Mehrwertsteuer definiert und als solcher ausdrücklich durch die geltenden Steuerrechtsvorschriften vorgesehen sein muss, sondern – als vorherige Bedingung, die der Steuerpflichtige erfüllen muss, um in den Genuss des Abzugsrechts zu kommen – lediglich ein ergänzender Charakter.

44 Auch wenn die Beurteilung, ob die in den vorstehenden Randnummern genannten Anforderungen, die sich aus dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung ergeben, im Rahmen des Ausgangsrechtsstreits erfüllt sind, letztlich dem vorlegenden Gericht zukommt, ist es Aufgabe des Gerichtshofs, ihm die für die Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits notwendigen Hinweise im Hinblick auf das Unionsrecht zu geben.

45 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie mit Art. 86 des Mehrwertsteuergesetzes in polnisches Recht umgesetzt wurde. Wie Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht diese Bestimmung vor, dass der Steuerpflichtige ein Recht auf Vorsteuerabzug hat, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen zur Ausführung besteuert Umsätze verwendet werden. Somit scheint Art. 86 des Mehrwertsteuergesetzes Reichweite und Umfang des Abzugsrechts genau zu definieren, was von dem vorlegenden Gericht zu überprüfen sein wird.

46 Sodann ergibt sich aus der Vorlageentscheidung, dass ein Steuerpflichtiger mangels besonderer, in den geltenden Steuerrechtsvorschriften ausdrücklich vorgesehener Regelungen über die Kriterien und die Methoden für die Aufteilung der Vorsteuer zwischen wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten eine Einzelfallauslegung von den zuständigen nationalen Finanzbehörden erhalten kann, in der seine besondere Situation geprüft und ihm die Vorgehensweise zur korrekten Anwendung des Gesetzes aufgezeigt wird. Nach den dem Gerichtshof vorliegenden Informationen kann der Steuerpflichtige zudem eine geeignete Methode für eine solche Aufteilung wählen. Unter diesen Umständen und insbesondere in Ansehung von Art. 86 des Mehrwertsteuergesetzes scheint ein solches Fehlen von Regelungen den Steuerpflichtigen nicht an der Bestimmung des Betrags der abzugsfähigen Mehrwertsteuer zu hindern.

47 Letztlich sieht das vorlegende Gericht in Anknüpfung an die vorstehenden Erwägungen die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Praxis als Verstoß gegen Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie an.

48 Hierzu ist zum einen darauf hinzuweisen, dass die nationalen Gerichte zu einer so weit wie möglich unionsrechtskonformen Auslegung des nationalen Rechts verpflichtet sind und dass die zuständige Finanzbehörde dem Steuerpflichtigen grundsätzlich eine solche unionsrechtskonforme Auslegung entgegenhalten kann (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 26. September 1996, Arcaro, C?168/95, EU:C:1996:363, Rn. 41 und 42, vom 5. Juli 2007, Kofoed, C?321/05, EU:C:2007:408, Rn. 45, und vom 15. September 2011, Franz Mücksch, C?53/10, EU:C:2011:585, Rn. 34).

49 Zum anderen darf die Verpflichtung zur unionsrechtskonformen Auslegung zwar nicht als Grundlage für eine Auslegung *contra legem* des nationalen Rechts dienen (vgl. u. a. Urteil vom 15. April 2008, Impact, C?268/06, EU:C:2008:223, Rn. 100 und die dort angeführte Rechtsprechung), die nationalen Gerichte müssen aber gegebenenfalls eine gefestigte Rechtsprechung abändern, wenn sie auf einer Auslegung des nationalen Rechts beruht, die mit den Zielen einer Richtlinie nicht vereinbar ist (Urteile vom 19. April 2016, DI, C?441/14, EU:C:2016:278, Rn. 33, vom 17.

April 2018, Egenberger, C?414/16, EU:C:2018:257, Rn. 72, und vom 11. September 2018, IR, C?68/17, EU:C:2018:696, Rn. 64).

50 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Praxis entgegensteht, nach der ein Steuerpflichtiger berechtigt ist, die auf gemischte Ausgaben angefallene Vorsteuer vollständig in Abzug zu bringen, weil in den geltenden Steuerrechtsvorschriften besondere Regeln über die Kriterien und die Methoden für die Aufteilung fehlen, die es ihm erlauben würden, den Teil der entrichteten Vorsteuer zu bestimmen, der als mit seinen wirtschaftlichen bzw. nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten verbunden anzusehen ist.

## **Kosten**

51 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Zweite Kammer) für Recht erkannt:

**Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Praxis entgegensteht, nach der ein Steuerpflichtiger berechtigt ist, die Vorsteuer, die für Gegenstände und Dienstleistungen angefallen ist, die er sowohl für die Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten, die der Mehrwertsteuer unterliegen, als auch seiner nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten, die vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer nicht erfasst werden, verwendet, vollständig in Abzug zu bringen, weil in den geltenden Steuerrechtsvorschriften besondere Regeln über die Kriterien und die Methoden für die Aufteilung fehlen, die es ihm erlauben würden, den Teil der entrichteten Vorsteuer zu bestimmen, der als mit seinen wirtschaftlichen bzw. nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten verbunden anzusehen ist.**

Unterschriften

\* Verfahrenssprache: Polnisch.