Downloaded via the EU tax law app / web

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

8 mei 2019 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 168, onder a) – Aftrek van de voorbelasting – Beginsel van btw-neutraliteit – Belastingplichtige die zowel economische activiteiten als niet-economische activiteiten verricht – Goederen en diensten verworven ten behoeve van zowel belastbare handelingen als niet-belastbare handelingen – Geen verdeelcriteria in de nationale regeling – Fiscale legaliteitsbeginsel”

In zaak C?566/17,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu (bestuursrechter in eerste aanleg Wroc?aw, Polen) bij beslissing van 10 juli 2017, ingekomen bij het Hof op 26 september 2017, in de procedure

Zwi?zek Gmin Zag??bia Miedziowego w Polkowicach

tegen

Szef Krajowej Administracji Skarbowej,

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, president van het Hof, waarnemend voor de president van de Tweede kamer, A. Prechal, C. Toader, A. Rosas (rapporteur) en M. Ileši?, rechters,

advocaat-generaal: E. Sharpston,

griffier: R. ?ere?, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 20 september 2018,

gelet op de opmerkingen van:

– Zwi?zek Gmin Zag??bia Miedziowego w Polkowicach, vertegenwoordigd door P. Ko?mi?ski en K. Ziemski, radcowie prawni, en P. Ka?mierczak, doradca podatkowy,

– de Szef Krajowej Administracji Skarbowej, vertegenwoordigd door B. Ko?odziej en J. Kaute,

– de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna en A. Kramarczyk?Sza?adzi?ska als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door J. Jokubauskait? en M. Siekierzy?ska als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 6 december 2018,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Zwi?zek Gmin Zag??bia Miedziowego w Polkowicach (samenwerkingsverband van gemeenten in Zag??bie Miedziowe, gevestigd te Polkowice; hierna: „samenwerkingsverband") en de Szef Krajowej Administracji Skarbowej (hoofd van de nationale belastingdienst, Polen; hierna: „belastingautoriteit") over een verzoek om een individuele interpretatie van het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) over goederen en diensten die door het samenwerkingsverband zijn verworven ten behoeve van zowel economische activiteiten, die belastbaar zijn, als niet-economische activiteiten, die buiten de werkingssfeer van de btw vallen (hierna: „gemengde uitgaven").

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Titel III van de btw-richtlijn draagt het opschrift „Belastingplichtigen". Onder deze titel bepaalt artikel 9, lid 1, eerste alinea:

„Als ‚belastingplichtige' wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit."

4 Onder dezelfde titel bepaalt artikel 13, lid 1, eerste alinea, van deze richtlijn:

„De staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen worden niet als belastingplichtigen aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen."

5 Titel X van deze richtlijn, „Aftrek", bestaat uit vijf hoofdstukken, waarvan het eerste het opschrift draagt „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek". In dit hoofdstuk bepaalt artikel 168:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

[...]"

6 Hoofdstuk 2 van deze titel draagt als opschrift „Evenredige aftrek". In dit hoofdstuk bepaalt artikel 173 van de btw-richtlijn:

„1. Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor de in

[artikel] 168 [...] bedoelde handelingen, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, wordt aftrek slechts toegestaan voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (evenredige aftrek).

Het aftrekbare gedeelte wordt overeenkomstig de artikelen 174 en 175 bepaald voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen.

2. De lidstaten kunnen de volgende maatregelen nemen:

a) de belastingplichtige toestaan een aftrekbaar gedeelte te bepalen voor iedere sector van zijn bedrijfsuitoefening, indien voor ieder van deze sectoren een aparte boekhouding wordt gevoerd;

b) de belastingplichtige verplichten voor iedere sector van zijn bedrijfsuitoefening een aftrekbaar gedeelte te bepalen en voor ieder van deze sectoren een aparte boekhouding te voeren;

c) de belastingplichtige toestaan of ertoe verplichten de aftrek toe te passen volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan;

d) de belastingplichtige toestaan of ertoe verplichten de aftrek toe te passen volgens de in lid 1, eerste alinea, vastgestelde regel voor alle goederen en diensten die zijn gebruikt voor alle daarin bedoelde handelingen;

e) bepalen dat, indien de btw die niet door de belastingplichtige kan worden afgetrokken, onbeduidend is, hiermee geen rekening wordt gehouden."

7 De artikelen 174 en 175 van deze richtlijn hebben betrekking op de berekening van het aftrekbare gedeelte.

Pools recht

Grondwet van de Republiek Polen

8 Krachtens artikel 217 van de Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (grondwet van de Republiek Polen) van 2 april 1997 (Dz.U. nr. 78, volgnr. 483) moeten maatregelen met betrekking tot de heffing van belastingen, waaronder de vaststelling van de belastingplichtigen, de maatstaf van heffing, de belastingtarieven en de regels voor het verlenen van belastingverminderingen en kwijtscheldingen, alsmede de categorieën belastingplichtigen die van de belasting zijn vrijgesteld, bij wet worden vastgesteld.

Btw-wet

9 Artikel 15, lid 6, van de Ustawa o podatku od towarów i us?ug (wet inzake de belasting op goederen en diensten) van 11 maart 2004 (Dz.U. nr. 177, volgnr. 1054), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „btw-wet"), bepaalt:

„Overheidsorganen en hun uitvoerende diensten worden niet als belastingplichtigen beschouwd op het gebied van bij bijzondere bepalingen vastgestelde taken waarmee zij zijn belast, met uitzondering van handelingen die op grond van privaatrechtelijke overeenkomsten worden verricht."

10 Artikel 86, lid 1, van de btw-wet bepaalt:

„Voor zover de in artikel 15 bedoelde belastingplichtigen goederen en diensten gebruiken om belastbare handelingen te verrichten, zijn zij gerechtigd om het bedrag aan voorbelasting af te

trekken van het verschuldigde belastingbedrag [...].”

11 Artikel 90, leden 1 tot en met 3, van deze wet bepaalt:

„1. Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige worden gebruikt voor zowel activiteiten waarvoor recht op aftrek van de verschuldigde belasting bestaat als voor activiteiten waarvoor geen recht op aftrek bestaat, dient de belastingplichtige de belastingbedragen die zijn betaald voor de activiteiten waarvoor recht op aftrek van de verschuldigde belasting bestaat, afzonderlijk te vermelden.

2. Indien de in lid 1 bedoelde bedragen geheel of gedeeltelijk niet afzonderlijk kunnen worden aangegeven, kan de belastingplichtige dat deel van de voorbelasting op de verschuldigde belasting in aftrek brengen dat naar evenredigheid kan worden toegerekend aan de handelingen waarvoor de belastingplichtige recht heeft op aftrek van de verschuldigde belasting [...].

3. Het in lid 2 bedoelde gedeelte wordt vastgesteld als het deel van de omzet op jaarbasis van de handelingen waarvoor een recht op aftrek van de verschuldigde belasting bestaat, dat op basis van de totale jaaromzet wordt berekend, en zowel de activiteiten omvat waarvoor recht op aftrek van de verschuldigde belasting bestaat als de activiteiten waarvoor geen recht op aftrek bestaat.”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

12 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat het samenwerkingsverband een naar Pools recht opgerichte rechtspersoon is die bepaalde overheidstaken uitvoert waarvoor de gemeenten die daar deel van uitmaken verantwoordelijk zijn. Het samenwerkingsverband is onder meer bevoegd voor de planning en uitvoering van taken op het gebied van het beheer van gemeentelijk afval op het grondgebied van de gemeenten die van het verband deel uitmaken. Deze activiteiten, die worden gefinancierd door middel van een gemeentelijke heffing, zijn geen economische activiteiten die onder het gemeenschappelijke btw-stelsel vallen en zijn derhalve niet aan de btw onderworpen.

13 Sinds 2013 verricht het samenwerkingsverband bijkomende diensten voor particulieren, onder meer bestaande uit het uitrusten van gebouwen met containers voor gemengd afval en het ophalen en vervoeren van containers voor groen afval en voor bouw- en sloopafval. De verrichting van deze diensten vormt een economische activiteit die onder het gemeenschappelijke btw-stelsel valt. In de boekjaren 2013, 2014 en 2015 heeft het samenwerkingsverband voor deze economische activiteit een bedrag van respectievelijk 59 368,18 Poolse zloty (PLN) (ongeveer 13 845 EUR), 372 166,48 PLN (ongeveer 86 796 EUR) en 386 393,79 PLN (ongeveer 90 114 EUR) aan inkomsten ontvangen.

14 In deze belastingjaren heeft het samenwerkingsverband uitgaven gedaan ten behoeve van onder meer zijn functioneren en het afvalbeheer. Een deel van die uitgaven was gemengd. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt namelijk dat deze uitgaven niet uitsluitend verband houden met hetzij door het samenwerkingsverband verrichte niet-economische activiteiten, die niet onder het gemeenschappelijke btw-stelsel vallen, hetzij door dat verband verrichte economische activiteiten, die aan de btw zijn onderworpen.

15 Aangezien het samenwerkingsverband twijfels had ten aanzien van de btw-bedragen die het in de belastingjaren 2013 tot en met 2015 verschuldigd was, heeft het de belastingautoriteit verzocht om een individuele interpretatie van de btw-wet. In haar individuele interpretatie van 17 oktober 2016 heeft de belastingautoriteit geoordeeld dat het samenwerkingsverband eerst het gedeelte van de voorbelasting over de gemengde uitgaven moet bepalen dat met zijn economische activiteit verband houdt. Bij gebreke van een nationale regeling ter zake staat het

aan de belastingplichtige om een geschikte methode te kiezen voor de verdeling van de betaalde voorbelasting over zijn economische en niet-economische activiteiten. Om het aftrekbare btw-bedrag te bepalen moet vervolgens het in artikel 90, lid 3, van de btw-wet bedoelde pro rata van de economische activiteiten worden toegepast teneinde, in voorkomend geval, de bedragen aan voorbelasting te bepalen die verband houden met enerzijds handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat en anderzijds handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat.

16 Het samenwerkingsverband heeft bij de verwijzende rechter, de Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu (bestuursrechter in eerste aanleg Wroc?aw, Polen), een beroep ingesteld tot nietigverklaring van deze individuele interpretatie van het belastingrecht, waarbij het een schending van artikel 86, lid 1, van de btw-wet heeft aangevoerd. Het heeft zich daarbij met name gebaseerd op het feit dat die wet geen enkele regel bevat voor de verdeling van de voorbelasting over gemengde uitgaven naargelang die uitgaven verband houden met economische activiteiten of niet-economische activiteiten van de belastingplichtige. Derhalve stelt het samenwerkingsverband dat het niet kan worden verplicht om een methode voor de verdeling van de voorbelasting over de gemengde uitgaven toe te passen. Ook stelt het dat het recht op aftrek van die uitgaven bijgevolg niet verder kan worden beperkt dan het in artikel 90 van de btw-wet bedoelde gedeelte van de belastbare of van btw vrijgestelde economische activiteiten.

17 Gelet op deze aspecten merkt de verwijzende rechter op dat de Poolse wetgever, afgezien van de in de artikelen 90 en 91 van de btw-wet neergelegde regels, tot 1 januari 2016 geen regels inzake de verdeling van de voorbelasting over gemengde uitgaven had vastgesteld. Met de wijzigingen van de btw-wet met ingang van 1 januari 2016 is daar een regeling voor ingevoerd, maar die nieuwe bepalingen zijn niet van toepassing op de belastingjaren 2013 tot en met 2015, die aan de orde zijn in het bij die rechter aanhangige hoofdgeding.

18 Bovendien merkt de verwijzende rechter op dat de btw-richtlijn geen regels bevat voor de verdeling van de voorbelasting over de gemengde uitgaven van een belastingplichtige. Uit de rechtspraak van het Hof blijkt volgens hem dat het, omdat de btw-richtlijn hier niets over zegt, aan de lidstaten staat om, met inachtneming van het Unierecht en de beginselen die aan het gemeenschappelijke btw-stelsel ten grondslag liggen, de methode en de criteria voor die verdeling vast te stellen.

19 In dat verband wijst de verwijzende rechter erop dat de Naczelny S?d Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) in een arrest van 24 oktober 2011 heeft geoordeeld dat de belastingplichtige, bij gebreke van dergelijke criteria in het nationale recht, het recht moet hebben om de btw volledig af te trekken, met inbegrip van het deel van de voorbelasting dat verband houdt met handelingen die niet onder het gemeenschappelijk btw-stelsel vallen. Deze rechter heeft op grond van met name het in artikel 217 van de grondwet van de Republiek Polen neergelegde beginsel dat belastingen, heffingen en tarieven bij wet moeten worden vastgesteld, geoordeeld dat er tot aan de inwerkingtreding van de wijzigingen van de btw-wet op 1 januari 2016 geen grondslag was om belastingplichtigen te verwijten dat zij de bij deze wijzigingen vastgestelde criteria niet in acht hebben genomen.

20 De verwijzende rechter twijfelt of die uitlegging van het nationale recht verenigbaar is met de btw-richtlijn. Hij merkt in het bijzonder op dat artikel 86, lid 1, van de btw-wet, net als artikel 168 van de btw-richtlijn – die bij dat artikel in nationaal recht is omgezet – uitdrukkelijk bepaalt dat het recht op btw-aftrek enkel is verbonden aan belastbare handelingen.

21 De verwijzende rechter overweegt met name dat het ontbreken van „technische” nationaalrechtelijk bepalingen inzake de verdeling tussen economische activiteiten en niet-economische activiteiten er niet toe mag leiden dat belastingplichtigen in een dergelijke situatie het recht hebben om die voorbelasting volledig af te trekken. Volgens deze rechter druist een

dergelijke nationale praktijk in tegen de bewoordingen van artikel 168 van de btw-richtlijn en het beginsel van btw-neutraliteit, aangezien deze praktijk het samenwerkingsverband in het bij die rechter aanhangige geding een onrechtmatig voordeel oplevert. Voorts geeft de verwijzende rechter aan dat het standpunt van de belastingautoriteit dat de belastingplichtige in een dergelijke situatie de mogelijkheid heeft om de geschiktste verdeelmethode te kiezen, hem in overeenstemming lijkt met de btw-richtlijn.

22 Tegen deze achtergrond heeft de Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

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

Beantwoording van de prejudiciële vraag

23 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale praktijk waarbij de belastingplichtige een recht wordt toegekend op volledige aftrek van de voorbelasting over gemengde uitgaven, op grond dat de toepasselijke belastingregeling geen specifieke regels inzake de criteria en methoden voor de verdeling bevat aan de hand waarvan de belastingplichtige kan bepalen welk deel van die betaalde voorbelasting verband houdt met zijn economische activiteiten en welk deel met zijn niet-economische activiteiten.

24 In verband met de beantwoording van deze vraag zij allereerst herinnerd aan de rechtsgrondslagen van het recht op btw-aftrek, zoals die uit de btw-richtlijn en de rechtspraak van het Hof voortvloeien.

25 In de eerste plaats zijn de regels inzake het recht op aftrek met name opgenomen in artikel 168 van de btw-richtlijn. In punt a) van dit artikel is bepaald dat de belastingplichtige gerechtigd is van het door hem verschuldigde belastingbedrag de btw af te trekken die verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht, voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor zijn belaste handelingen.

26 De logica van het bij de btw-richtlijn ingevoerde stelsel berust immers op neutraliteit. Enkel de belastingen die in een eerder stadium zijn geheven ter zake van de goederen en diensten die een belastingplichtige voor zijn belaste handelingen gebruikt, kunnen worden afgetrokken. De aftrek van de voorbelasting hangt met andere woorden samen met de inning van belasting in een later stadium. Wanneer door een belastingplichtige afgenomen goederen of diensten worden gebruikt voor vrijgestelde handelingen of handelingen die niet binnen de werkingssfeer van de btw vallen, kan er geen sprake zijn van heffing van belasting in een later stadium of van aftrek van voorbelasting. Worden goederen of diensten daarentegen gebruikt voor in een later stadium belaste handelingen, dan is aftrek van de hierop in een eerder stadium geheven belasting noodzakelijk om dubbele belasting te vermijden (zie in die zin arrest van 16 juni 2016, Mateusiak, C?229/15, EU:C:2016:454, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

27 Het bestaan van een recht op aftrek veronderstelt dus dat de als zodanig handelende belastingplichtige een goed of dienst verkrijgt en dit goed of die dienst gebruikt voor zijn economische activiteit (zie met name arrest van 16 februari 2012, Eon Aset Menidjmunt,

C?118/11, EU:C:2012:97, punt 69). Daarnaast is de btw in de regel enkel aftrekbaar als er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de in de eerdere stadia verrichte handelingen en de handelingen in een later stadium die recht geven op aftrek. Het recht op aftrek van de btw die op goederen of diensten drukt, vooronderstelt dus dat de voor de verwerving ervan gedane uitgaven zijn opgenomen in de prijs van de in een later stadium verrichte belaste handelingen (zie in die zin arresten van 13 maart 2008, Securenta, C?437/06, EU:C:2008:166, punt 27; 6 september 2012, Portugal Telecom, C?496/11, EU:C:2012:557, punt 36, en 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrt, C?108/14 en C?109/14, EU:C:2015:496, punten 23 en 24).

28 In de tweede plaats bevatten de artikelen 173 tot en met 175 van de btw-richtlijn regels voor de vaststelling van het aftrekbare gedeelte van de voorbelasting over goederen en diensten die door een belastingplichtige worden gebruikt voor zowel economische handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat als voor economische handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, te weten vrijgestelde handelingen, dat evenredig moet zijn aan het bedrag van de belaste economische handelingen van de belastingplichtige. Dienaangaande heeft het Hof aangegeven dat die regels zien op de voorbelasting over uitgaven die uitsluitend verband houden met economische handelingen, waarbij deze activiteiten worden opgesplitst in belaste economische activiteiten, met recht op aftrek, en vrijgestelde economische activiteiten, zonder recht op aftrek (zie in die zin arresten van 13 maart 2008, Securenta, C?437/06, EU:C:2008:166, punt 33; 6 september 2012, Portugal Telecom, C?496/11, EU:C:2012:557, punt 42, en 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrt, C?108/14 en C?109/14, EU:C:2015:496, punt 27). Om de door het gemeenschappelijk btw-stelsel nagestreefde doelstelling van volstrekte neutraliteit niet te schaden, moeten de handelingen die niet binnen de werkingssfeer van de btw-richtlijn vallen daarentegen worden uitgesloten van de in de bovengenoemde bepalingen bedoelde berekening van het pro rata voor aftrek (zie in die zin arresten van 14 november 2000, Floridienne en Berginvest, C?142/99, EU:C:2000:623, punt 32; 27 september 2001, Cibo Participations, C?16/00, EU:C:2001:495, punt 44, en 29 april 2004, EDM, C?77/01, EU:C:2004:243, punt 54).

29 In de derde plaats zij eraan herinnerd dat het Hof reeds heeft geoordeeld dat de vaststelling van de methoden en criteria voor de verdeling van de betaalde voorbelasting over economische en niet-economische activiteiten, nu de btw-richtlijn op dit punt zwijgt, tot de beoordelingsbevoegdheid van de lidstaten behoort. Bij de uitoefening van deze bevoegdheid moeten de lidstaten rekening houden met het doel en de systematiek van deze richtlijn en daarbij een berekeningsmethode bepalen die objectief weergeeft welk deel van de in een eerder stadium gemaakte uitgaven werkelijk toe te rekenen is aan elk van deze twee soorten activiteiten (zie met name arrest van 25 juli 2018, Gmina Ryjewo, C?140/17, EU:C:2018:595, punt 58 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de Poolse wetgeving gedurende de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingjaren geen specifieke regels bevatte inzake de criteria en de methoden voor de verdeling van de betaalde voorbelasting over gemengde uitgaven over economische activiteiten en niet-economische activiteiten. Op grond van het feit dat deze nationale regeling ontbreekt, betoogt het samenwerkingsverband voor de verwijzende rechter dat het niet kan worden verplicht om een dergelijke verdeling toe te passen en dat het derhalve gerechtigd is om de voorbelasting over dit soort uitgaven volledig af te trekken.

31 Er moet dus worden onderzocht of dat ontbreken van een nationale regeling tot gevolg heeft dat een belastingplichtige zoals het samenwerkingsverband alleen al daarom is gerechtigd om de voorbelasting over gemengde uitgaven volledig af te trekken.

32 Allereerst moet worden benadrukt dat de verplichting van de belastingplichtige om de voorbelasting te verdelen over economische activiteiten en niet-economische activiteiten reeds uit

de bewoordingen van artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn voortvloeit. Deze bepaling voorziet immers uitsluitend in een recht op aftrek van de voorbelasting voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige.

33 Zoals met name blijkt uit de in punt 26 van dit arrest aangehaalde rechtspraak kan er geen sprake zijn van heffing van belasting in een later stadium of van aftrek van voorbelasting wanneer door een belastingplichtige ontvangen goederen of diensten worden gebruikt voor handelingen die niet binnen de werkingssfeer van de btw vallen.

34 De btw-richtlijn bevat inderdaad geen specifieke regels inzake de criteria en de methoden voor de verdeling van de betaalde voorbelasting over gemengde uitgaven over economische en niet-economische activiteiten. De lidstaten beschikken bij de keuze van dergelijke verdeelcriteria of ?methoden daarom over een beoordelingsmarge.

35 Het enkele feit dat de toepasselijke belastingregeling dergelijke regels niet bevat, betekent echter op zich niet dat een belastingplichtige is gerechtigd om de voorbelasting over dergelijke uitgaven volledig af te trekken, met inbegrip van het gedeelte van de voorbelasting dat verband houdt met handelingen die niet onder het gemeenschappelijke btw-stelsel vallen. Indien een dergelijk recht op volledige aftrek zou worden verleend, zou de omvang van dat recht worden uitgebreid, wat indruist tegen de grondbeginselen van het gemeenschappelijke btw-stelsel.

36 Als een belastingplichtige zoals het samenwerkingsverband, die zowel economische als niet-economische activiteiten verricht, een beroep kan doen op een recht op volledige aftrek van de voorbelasting over gemengde uitgaven, zou hij immers, zoals de advocaat-generaal in punt 57 van haar conclusie heeft opgemerkt, een voordeel verkrijgen dat in strijd is met het beginsel van fiscale neutraliteit, waarmee de Uniewetgever volgens het Hof ter zake van btw uitdrukking heeft gegeven aan het algemene beginsel van gelijke behandeling (zie in die zin arrest van 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark, C?174/08, EU:C:2009:669, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 Hieruit volgt dat het feit dat de nationale regeling van een lidstaat geen specifieke regels bevat inzake de criteria en methoden voor de verdeling van betaalde voorbelasting over economische en niet-economische activiteiten in beginsel geen gevolgen kan hebben voor de omvang van het in artikel 168 van de btw-richtlijn neergelegde recht op aftrek.

38 De verwijzende rechter merkt echter op dat de nationale praktijk waarbij voor gemengde uitgaven een recht op volledige aftrek wordt toegekend, is gebaseerd op een uitlegging van artikel 217 van de grondwet van de Republiek Polen, waarin het fiscale legaliteitsbeginsel is neergelegd.

39 Dienaangaande is het van belang om op te merken dat het fiscale legaliteitsbeginsel, zoals voortvloeit uit de constitutionele tradities die de lidstaten gemeen hebben, als algemeen rechtsbeginsel deel uitmaakt van de Unierechtsorde. Ook al vereist dit beginsel dat, zoals de advocaat-generaal in punt 110 van haar conclusie heeft opgemerkt, iedere verplichting tot het betalen van belasting, zoals de btw, alsmede alle wezenlijke elementen die de inhoudelijke kenmerken daarvan definiëren bij wet moeten worden neergelegd, het beginsel vereist niet dat alle technische aspecten van de belasting uitputtend worden geregeld, voor zover de bij wet vastgestelde regels de belastingplichtige in staat stellen het bedrag van de verschuldigde belasting te voorzien en te berekenen en het tijdstip te bepalen waarop de belasting moet worden betaald.

40 Het feit dat de nationale belastingregeling geen technische regels bevat die van bijkomstige aard zijn ten opzichte van de wezenlijke elementen van de belasting, houdt dus op zich geen schending in van het fiscale legaliteitsbeginsel als algemeen beginsel van het Unierecht. Ook het

loutere feit dat de belastingplichtige volgens de toepasselijke belastingregeling een van de mogelijke gedragslijnen moet kiezen om een recht uit te oefenen, is op zich niet met dat beginsel in strijd.

41 De vraag welke elementen van een belasting waarvoor op Unieniveau een geharmoniseerde regeling is getroffen, zoals de btw, wezenlijke elementen zijn die bij wet moeten worden vastgesteld, moet worden onderzocht in het licht van het fiscale legaliteitsbeginsel als algemeen beginsel van het Unierecht, en niet op basis van een uitlegging van dat beginsel in het nationale recht.

42 Meer in het bijzonder vormt het recht op aftrek een wezenlijk element van de verplichting tot betaling van de btw. De omvang van dit recht is in duidelijke bewoordingen neergelegd in artikel 168 van de btw-richtlijn. Zoals het Hof heeft benadrukt, zijn de voorwaarden voor het ontstaan en de omvang van het recht nauwkeurig in deze bepaling vermeld en laat deze bepaling de lidstaten geen enkele beoordelingsmarge bij de toepassing ervan (zie in die zin arrest van 10 maart 2005, Commissie/Verenigd Koninkrijk, C?33/03, EU:C:2005:144, punt 16 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

43 Voor zover de belastingplichtige op grond van de toepasselijke belastingregeling de precieze omvang van het recht op aftrek kan vaststellen, kan derhalve niet worden geoordeeld dat het feit dat hij verplicht is om te bepalen welk deel van zijn gemengde uitgaven verband houdt met economische handelingen in strijd is met het fiscale legaliteitsbeginsel. Een dergelijke verplichting is in het gemeenschappelijke btw-stelsel immers geen wezenlijk element dat een van de inhoudelijke kenmerken van de btw definieert en daarom uitdrukkelijk in de toepasselijke belastingregeling moet worden neergelegd, maar is enkel een bijkomstig element, waaraan de belastingplichtige als voorwaarde vooraf moet voldoen om aanspraak te kunnen maken op een recht op aftrek.

44 Ook al staat het uiteindelijk aan de verwijzende rechter om in het kader van het hoofdgeding te beoordelen of aan de in de voorgaande punten bedoelde uit het legaliteitsbeginsel voortvloeiende vereisten is voldaan, het Hof dient hem op basis van het Unierecht alle noodzakelijke aanwijzingen te verstrekken die voor de beslechting van het bij hem aanhangige geding noodzakelijk zijn.

45 Om te beginnen moet worden opgemerkt dat artikel 168 van de btw-richtlijn bij artikel 86 van de btw-wet is omgezet in Pools recht. Deze laatste bepaling bepaalt, net als artikel 168 van de btw-richtlijn, dat de belastingplichtige gerechtigd is de voorbelasting van de door hem verschuldigde belasting af te trekken voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen. Artikel 86 van de btw-wet lijkt de omvang en de reikwijdte van het recht op aftrek dus nauwkeurig af te bakenen, wat de verwijzende rechter dient na te gaan.

46 Zoals blijkt uit de verwijzingsbeslissing kan de belastingplichtige voorts, bij gebreke van uitdrukkelijk in de toepasselijke belastingregeling neergelegde specifieke regels inzake de criteria en de methode voor de verdeling van de betaalde voorbelasting over economische en niet-economische activiteiten, van de bevoegde nationale belastingautoriteiten een individuele interpretatie van het belastingrecht verkrijgen, waarin zijn specifieke situatie wordt beoordeeld en waarin wordt aangegeven hoe de wet moet worden toegepast. Daarnaast kan de belastingplichtige volgens de gegevens waarover het Hof beschikt voor die verdeling een passende methode kiezen. Tegen die achtergrond en gelet op met name artikel 86 van de btw-wet lijkt het feit dat dergelijke regels ontbreken de belastingplichtige niet te beletten om het aftrekbare btw-bedrag vast te stellen.

47 In het verlengde van het voorgaande is de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale

praktijk volgens de verwijzende rechter ten slotte in strijd met artikel 168 van de btw-richtlijn.

48 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat de nationale rechters het nationale recht zoveel mogelijk conform het Unierecht moeten uitleggen, en dat die conforme uitlegging in beginsel door de bevoegde nationale belastingautoriteit aan een belastingplichtige kan worden tegengeworpen (zie in die zin arresten van 26 september 1996, Arcaro, C?168/95, EU:C:1996:363, punten 41 en 42; 5 juli 2007, Kofoed, C?321/05, EU:C:2007:408, punt 45, en 15 september 2011, Franz Mücksch, C?53/10, EU:C:2011:585, punt 34).

49 Hoewel de verplichting tot conforme uitlegging voorts niet kan dienen als grondslag voor een uitlegging contra legem van het nationale recht (zie onder meer arrest van 15 april 2008, Impact, C?268/06, EU:C:2008:223, punt 100 en aldaar aangehaalde rechtspraak), zijn de nationale rechterlijke instanties verplicht om in voorkomend geval vaste rechtspraak te wijzigen wanneer deze berust op een met de doelstellingen van een richtlijn onverenigbare uitlegging van het nationale recht (arresten van 19 april 2016, DI, C?441/14, EU:C:2016:278, punt 33; 17 april 2018, Egenberger, C?414/16, EU:C:2018:257, punt 72, en 11 september 2018, IR, C?68/17, EU:C:2018:696, punt 64).

50 Gelet op het een en ander moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale praktijk waarbij de belastingplichtige een recht wordt toegekend op volledige aftrek van de voorbelasting over gemengde uitgaven, op grond dat de toepasselijke belastingregeling geen specifieke regels bevat inzake de criteria en methoden voor de verdeling aan de hand waarvan de belastingplichtige kan bepalen welk gedeelte van die betaalde voorbelasting verband houdt met zijn economische activiteiten en welk gedeelte met zijn niet-economische activiteiten.

Kosten

51 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Tweede kamer) verklaart voor recht:

Artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale praktijk waarbij de belastingplichtige een recht wordt toegekend op volledige aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) over goederen en diensten die door hem zijn verworven ten behoeve van zowel economische activiteiten, die belastbaar zijn, als niet-economische activiteiten, die buiten de werkingssfeer van de btw vallen, op grond dat de toepasselijke belastingregeling geen specifieke regels bevat inzake de criteria en methoden voor de verdeling aan de hand waarvan de belastingplichtige kan bepalen welk gedeelte van die betaalde voorbelasting verband houdt met zijn economische activiteiten en welk gedeelte met zijn niet-economische activiteiten.

ondertekeningen

* Procestaal: Pools.