



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

30 päivänä huhtikuuta 2020*

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen – 173 artikla – Osittain verovelvollinen henkilö – Vähennysmenetelmät – Suhdeluvun mukainen vähennys – Käyttötarkoitukseen perustuva vähennys – 184–186 artikla – Vähennysten oikaiseminen – Arvonlisäverovähennysten määrän määräytymiskijöiden muuttuminen – Myyntiliiketoimi, joka on virheellisesti katsottu vapautetuksi arvonlisäverosta – Kansallinen toimi, jolla kielletään vähennysmenetelmän vaihtaminen jo päätyneiden vuosien osalta – Preklusiivinen määräaika – Verotuksen neutraalisuuden periaate, oikeusvarmuuden periaate, tehokkuusperiaate ja suhteellisuusperiaate

Asiassa C-661/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (veroasioiden välitystuomioistuin (hallinnollisten välimiesmenettelyjen keskus), Portugali) on esittänyt 15.10.2018 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 22.10.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

CTT – Correios de Portugal

vastaa

Autoridade Tributária e Aduaneira,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja P. G. Xuereb (esittelevä tuomari) sekä tuomarit T. von Danwitz ja A. Kumin,

julkisasiamies: M. Szpunar,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- CTT – Correios de Portugal, edustajanaan A. Fernandes de Oliveira, advogado,
- Portugalin hallitus, asiamiehinnään L. Inez Fernandes, T. Larsen, R. Campos Laires ja P. Barros da Costa,
- Espanjan hallitus, asiamiehenään S. Jiménez García,

* Oikeudenkäyntikieli: portugali.

– Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja B. Rechen, päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta, on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) tulkintaa ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja tehokkuus-, vastaavuus- ja suhteellisuusperiaatteiden tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä CTT – Correios de Portugal (jäljempänä CTT) ja toisaalta Autoridade Tributária e Aduaneira (vero- ja tulliviranomainen, Portugali) ja joka koskee sellaisten arvonlisäverovähennysten oikaisua, jotka CTT on tehnyt postipalvelujen tarjoamiseen liittyvässä toiminnassaan.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- 3 Arvonlisäverodirektiivin IX osastoon, jonka otsikko on ”Vapautukset”, kuuluu muun muassa 2 luku, joka koskee ”tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautuksia”, ja 3 luku, joka koskee ”muiden toimintojen vapautuksia”.
- 4 Mainitun direktiivin 132 artikla on direktiivin IX osaston 2 luvussa, ja kyseisen artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

- a) julkisen postilaitoksen palvelujen suoritukset ja niihin liittyvät tavaroiden luovutukset, lukuun ottamatta henkilökuljetus- ja televiestintäpalveluja;

--”

- 5 Arvonlisäverodirektiivin 135 artikla on direktiivin IX osaston 3 luvussa, ja 135 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

--

- d) liiketoimet, mukaan lukien välitys, jotka koskevat talletus- ja käyttötilejä, maksuja, tilisiirtoja, saamisia, shekkejä ja muita siirrettäviä asiakirjoja, lukuun ottamatta saamisten perimistä;

--”

- 6 Arvonlisäverodirektiivin X osaston otsikkona on ”Vähennykset”, ja kyseinen osasto sisältää muun muassa 2 luvun, jonka otsikko on ”Vähennyksen suhdeluku” ja jossa ovat direktiivin 173–175 artikla, ja 5 luvun, jonka otsikko on ”Vähennysten oikaiseminen” ja jossa ovat muun muassa direktiivin 184–189 artikla.

7 Arvonlisäverodirektiivin 173 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Sellaisista tavaroista ja palveluista, joita verovelvollinen käyttää sekä – – vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, vähennys voidaan myöntää ainoastaan siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta.

Vähennyksen suhdeluku on laskettava 174 ja 175 artiklan mukaisesti kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista.

2. Jäsenvaltiot voivat toteuttaa seuraavat toimenpiteet:

--

c) oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen tekemään vähennyksen tavaroiden ja palvelujen täyden tai osittaisen käytön perusteella;

--”

8 Kyseisen direktiivin 175 artiklan 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tilapäisen suhdeluvun perusteella tehdyt vähennykset on tarkistettava, kun lopullinen suhdeluku seuraavana vuonna vahvistetaan.”

9 Mainitun direktiivin 184 artiklassa täsmennetään seuraavaa:

”Alun perin tehty vähennys oikaistaan, jos se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu.”

10 Arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Oikaiseminen tehdään etenkin, jos arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia – –.”

11 Kyseisen direktiivin 186 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vahvistettava 184 ja 185 artiklan yksityiskohtaiset soveltamissäännöt.”

Portugalin oikeus

12 Arvonlisäverolain (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin (jäljempänä arvonlisäverolaki), 9 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Verosta vapautetaan

--

23) julkisen postilaitoksen palvelujen suoritukset ja niihin liittyvät tavaroiden luovutukset, lukuun ottamatta televiestintäpalveluja

24) postipalveluiden käyttöön kelpaavien postimerkkien ja veromerkkien luovutukset nimellisarvostaan ja luovutuksiin liittyvät myyntipalkkiot

--”

- 13 Arvonlisäverolain 22 §:n otsikkona on ”Vähennysoikeuden syntymisajankohta ja käyttötavat”, ja 22 §:n 1–3 momentissa todetaan seuraavaa:

”1. Vähennysoikeus syntyy vähennyskelpoisen veron syntymishetkellä 7 ja 8 §:n säännösten mukaisesti, ja vähennys suoritetaan niin, että ilmoitusjaksolla verovelvollisen veronalaiseen toimintaan kohdistuvan veron kokonaismäärästä vähennetään samalla ilmoitusjaksolla maksettavaksi tullut vähennyskelpoisen veron määrä.

2. Ellei 78 §:n säännöksistä muuta johdu, vähennys on tehtävä ilmoitusjaksolla, jona laskut tai tuonti-ilmoitusten osana oleva todistus arvonlisäveron maksamisesta on vastaanotettu, tai sen jälkeisellä ilmoitusjaksolla.

3. Jos verovelvollinen saa laskun tai todistuksen arvonlisäveron maksamisesta muulla ilmoitusjaksolla kuin kyseisen asiakirjan antamisen jaksolla, vähennys voidaan tehdä kyseisen asiakirjan antamisen ilmoitusjakson osalta, jos vähentäminen on edelleen mahdollista.”

- 14 Arvonlisäverolain 23 §:n otsikko on ”Sekakäyttöön tarkoitettuja tavaroita koskevat vähennysmenetelmät”, ja kyseisessä pykälässä säädetään seuraavaa:

”1. Jos verovelvollinen toimintaansa harjoittaessaan toteuttaa vähennykseen oikeuttavia liiketoimia ja vähennykseen oikeuttamattomia liiketoimia 20 §:n mukaisesti sellaisten tavaroiden ja palvelujen, joita käytetään molemmantyyppisten liiketoimien toteuttamiseen, hankinnan yhteydessä maksetun veron vähennys määrätään seuraavalla tavalla:

--

b) sanotun estämättä edeltävän kohdan soveltamista, kun kyse on tavarasta tai palvelusta, jota käytetään sellaisten liiketoimien toteuttamiseen, jotka kuuluvat 2 §:n 1 momentin a kohdassa tarkoitetun taloudellisen toiminnan harjoittamiseen ja joista osa ei oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen, vero voidaan vähentää sensuuruisena prosenttiosuutena, joka vastaa vähennykseen oikeuttavien liiketoimien vuotuista määrää suhteessa koko vuotuisen liikevaihtoon.

--

2. Verovelvollinen voi sen estämättä, mitä 1 momentin b kohdassa säädetään, tehdä vähennyksen kaikkien tai osittain käytettyjen tavaroiden tai palvelujen tosiasiallisen käyttötarkoituksen mukaan sellaisten objektiivisten kriteerien perusteella, joiden avulla on mahdollista määrittää, kuinka paljon kyseisiä tavaroita tai palveluja käytetään vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin ja kuinka paljon sellaisiin liiketoimiin, joiden osalta vähennysoikeutta ei synny, tämän kuitenkin rajoittamatta välittömistä ja välillisistä veroista vastaavan veroviranomaisen mahdollisuutta asettaa verovelvolliselle erityisiä ehtoja tai lopettaa tämä menettely silloin, kun todetaan, että siitä aiheutuu tai voi aiheutua merkittäviä vääristymiä verotuksessa.

--

4. Edellä 1 momentin b kohdassa tarkoitettu vähennysprosentti lasketaan murtolukuna, jonka osoittajana on 20 §:n 1 momentin nojalla vähennykseen oikeuttavien liiketoimien veroton vuotuinen määrä ja nimittäjänä kaikkien verovelvollisen toteuttamien 2 §:n 1 momentin a kohdassa tarkoitettuun taloudelliseen toimintaan kuuluvien liiketoimien vuotuinen veroton määrä, mukaan luettuina verottomat tuet, jotka eivät ole investointitukea.

--

6. Edellä 1 momentin b kohdassa tarkoitettu vähennettävä prosenttiosuus, joka lasketaan tilapäisesti edeltävänä vuonna suoritettujen liiketoimien osuuden perusteella, sekä 2 momentin mukaisesti suoritettava vähennys, joka lasketaan tilapäisesti tosiasialliseen käyttötarkoitukseen perustuvan menetelmän soveltamiseksi alun perin käytettyjen objektiivisten kriteerien perusteella, oikaistaan sen vuoden, johon ne liittyvät, lopullisten arvojen mukaan, mikä johtaa suoritettujen vähennysten vastaavaan oikaisuun, josta on ilmoitettava kyseisen vuoden viimeisen kauden ilmoituksessa.”

- 15 Arvonlisäverolain 78 §:n otsikkona on ”Oikaisut”, ja 78 §:n 6 momentissa säädetään seuraavaa:

”Rekisterissä olevien sellaisten ilmeisten asiavirheiden tai laskentavirheiden korjaaminen, jotka liittyvät 44–51 §:ään ja 65 §:ään, 41 §:ssä tarkoitetuissa ilmoituksissa ja 67 §:n 1 momentin b ja c kohdassa tarkoitetuissa lomakkeissa tai ilmoituksissa on valinnaista, kun verotusta oikaistaisiin verovelvollisen hyväksi, mutta se voidaan tehdä vain kahden vuoden määräajassa, joka vähennysoikeuden käyttämisen tapauksessa lasketaan siitä hetkestä lähtien, kun tämä oikeus syntyy 22 §:n 1 momentin mukaisesti, ja se on pakollista, jos verotusta oikaistaisiin valtion hyväksi.”

- 16 Arvonlisäverolain 98 §:n otsikkona on ”Viranomaisen aloitteesta tehtävät tarkastukset ja vähennysoikeuden käytön määräaika”, ja kyseisen 98 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Sanotun estämättä erityissäännösten soveltamista, oikeutta veron vähentämiseen tai ylijäämän palautukseen voidaan käyttää ainoastaan neljän vuoden ajan vähennys- tai palautusoikeuden syntymisestä.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

- 17 CTT toimii postipalvelujen markkinoilla Portugalissa. Se huolehtii kyseisillä markkinoilla muun muassa julkisen palvelun velvoitteiden täyttämisestä.
- 18 CTT:n liiketoimet, jotka kuuluvat yleisen postipalvelun alaan, ovat vapautettuja arvonlisäverosta arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla, eivätkä ne oikeuta näin ollen vähennykseen. Koska CTT suorittaa myös liiketoimia, joista kannetaan arvonlisäveroa ja jotka oikeuttavat vähennykseen, kyseinen yritys on niin kutsuttu osittain verovelvollinen henkilö.
- 19 Vero- ja tulliviranomainen katsoi vuonna 2007 antamissaan sitovissa ohjeissa (jäljempänä vuoden 2007 sitovat ohjeet), että CTT:n tarjoamat maksunvälityspalvelut (”cobrança postal de títulos”) olivat vapautettuja arvonlisäverosta. Mainittujen sitovien ohjeiden voimassaolo päättyi 31.12.2012.
- 20 Vuoden 2012 kuluessa Portugalin lainsäätävä uudisti postipalvelujen tarjoamista koskevaa lainsäädäntöä vapauttaakseen markkinat 1.1.2013 alkaen direktiivin 97/67/EY muuttamisesta yhteisön postipalvelujen sisämarkkinoiden täysimääräisen toteuttamisen osalta 20.2.2008 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2008/6/EY (EUVL 2008, L 52, s. 3) mukaisesti.
- 21 Epäilyjä siitä, mitä seurauksia Portugalin postimarkkinoiden vapauttamisella olisi verotuksen kannalta, tuli esille kuitenkin vasta vuonna 2015. CTT alkoi maksaa arvonlisäveroa maksunvälityspalveluistaan vuoden 2015 huhtikuusta alkaen, ja se pyysi 23.6.2015 vuoden 2007 sitovien ohjeiden päivittämistä.
- 22 Vero- ja tulliviranomainen antoi 20.11.2015 uudet sitovat ohjeet, joissa se täsmensi, mitä vaikutuksia postipalvelujen vapauttamisella olisi arvonlisäverosta vapauttamisen kannalta, ja se totesi, etteivät 1.1.2013 jälkeen suoritettavat maksunvälityspalvelut enää kuuluneet julkisiin postipalveluihin sovellettavan arvonlisäverovapautuksen alaan, kun otettiin huomioon 23.4.2009 annettu tuomio TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248).

- 23 CTT maksoi näin ollen vuonna 2016 arvonlisäveron 1.1.2013 alkaen suoritetuista maksunvälityspalveluja koskevista liiketoimista, ja se suoritti ylimääräisen takautuvan arvonlisäveromaksun vuosilta 2013, 2014 ja 2015 toimittamalla näitä vuosia koskevat oikaisuilmoitukset. Kyseisten oikaisupyyntöjen yhteydessä CTT lisäksi vaihtoi vähennysmenetelmää, koska osa arvonlisäverosta, joka aikaisemmin oli vähennetty suhdelukuun perustuvalla menetelmällä, vähennettiin todelliseen käyttötarkoitukseen perustuvalla menetelmällä. Tämä oikaisu johti 1 967 567,82 euron suuruiseen ylimääräiseen arvonlisäverovähennykseen.
- 24 Vero- ja tulliviranomainen muistutti CTT:n osalta tekemänsä verovuotta 2015 koskevan tarkastuksen perusteella, ettei vähennysmenetelmää voida vaihtaa silloin, kun lopullista suhdelukua on sovellettu, ja se katsoi näin ollen, että CTT, joka oli jo soveltanut lopullista suhdelukua, ei enää voinut vaihtaa vähennysmenetelmäänsä. Mainittu viranomainen katsoi lisäksi, ettei CTT:n pyytämälle vähennysmenetelmän vaihtamista koskevalle oikaisulle ollut oikeudellista perustaa arvonlisäverolaissa. Vero- ja tulliviranomainen epäsi näin ollen vähennysmenetelmän vaihtamiseen perustuvan ylimääräisen vähennyksen, mutta se oikaisi lopullisia suhdelukuja vuosien 2013–2015 osalta sillä perusteella, etteivät kyseisinä vuosina suoritettut maksunvälityspalveluihin liittyvät liiketoimet olleet vapautettuja arvonlisäverosta.
- 25 CTT nosti 21.3.2018 ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa kanteen, jossa se väittää, että tehokkuus- ja vastaavuusperiaatteet ovat esteenä arvonlisäverolain tulkitsemiselle siten, että arvonlisäveron vähennysmenetelmän määrittäminen on mahdollista ainoastaan sinä ajankohtana, kun laskut vastaanotetaan.
- 26 Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (veroasioiden välitystuomioistuin (hallinnollisten välimiesmenettelyjen keskus), Portugali) on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:
- ”1) Ovatko verotuksen neutraalisuuden periaate sekä tehokkuus-, vastaavuus- ja suhteellisuusperiaate esteenä [arvonlisäverolain] 98 §:n 2 momentin tulkitsemiselle siten, ettei sitä sovelleta tilanteissa, joissa jo tehtyjä vähennyksiä muutetaan tai oikaistaan?
- 2) Ovatko edellä mainitut periaatteet esteenä [arvonlisäverolain] 23 §:n 1 momentin b kohdan ja – – 6 momentin kaltaisen lainsäädännön tulkitsemiselle siten, ettei verovelvollinen, joka on valinnut kertoimeen ja/tai jakoperusteeseen perustuvan menetelmän laskeakseen osuuden, joka sillä on oikeus vähentää sekakäytössä olevien tavaroiden ja palveluiden hankinnan yhteydessä maksamastaan verosta, ja joka on oikaissut vähennyksen sitä vuotta, johon vähennys liittyy, koskevien lopullisten lukujen perusteella kyseisen 6 momentin mukaisesti, voi muuttaa näitä tekijöitä taannehtivasti laskemalla uudelleen alkuperäisen vähennyksen, joka on jo oikaistu kyseisessä säännöksessä säädetyn mukaisesti, kun arvonlisävero maksetaan jälkikäteen toiminnasta, jota se alun perin piti arvonlisäverosta vapautettuna?”

Ennakkoratkaisupyynnön tutkittavaksi ottaminen

- 27 Portugalin hallitus esittää kirjallisissa huomautuksissaan epäilyjä siitä, voidaanko ennakkoratkaisukysymykset ottaa tutkittaviksi. Se toteaa yhtäältä, ettei ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin nimittäin ilmoita, miksi verotuksen neutraalisuuden periaate ja tehokkuus-, vastaavuus- ja suhteellisuusperiaatteet olisivat relevantteja nyt käsiteltävässä asiassa. Toisaalta Portugalin hallitus toteaa, että ennakkoratkaisukysymyksissä pyydetään unionin tuomioistuinta määrittämään kansallisen oikeuden säännösten soveltamisala.
- 28 Tältä osin on muistutettava, että SEUT 267 artiklassa vahvistettu yhteistyöjärjestelmä perustuu kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen tehtävien selkeään jakoon. Kyseiseen artiklaan perustuvassa menettelyssä kansallisten säännösten tulkinta kuuluu jäsenvaltioiden tuomioistuimille

eikä unionin tuomioistuimelle, eikä tämän tehtävänä ole lausua kansallisten oikeussääntöjen yhteensoveltuvuudesta unionin oikeuden säännösten ja määräysten kanssa. Unionin tuomioistuimella on sen sijaan toimivalta esittää kansalliselle tuomioistuimelle kaikki sellaiset unionin oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, joiden avulla tämä voi arvioida kansallisten oikeussääntöjen yhteensoveltuvuutta unionin oikeuden kanssa (tuomio 15.10.2015, Iglesias Gutiérrez ja Rion Bea, C-352/14 ja C-353/14, EU:C:2015:691, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 29 Vaikka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämien ennakkoratkaisukysymysten sanamuodon perusteella unionin tuomioistuinta pyydetään lausumaan kansallisen oikeussäännön yhteensoveltuvuudesta unionin oikeuden kanssa, mikään ei kuitenkaan estä unionin tuomioistuinta antamasta hyödyllistä vastausta ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle siten, että se esittää tälle unionin oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, joiden avulla tämä voi itse arvioida kansallisen oikeuden yhteensoveltuvuutta unionin oikeuden kanssa (tuomio 15.10.2015, Iglesias Gutiérrez ja Rion Bea, C-352/14 ja C-353/14, EU:C:2015:691, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Jos esitetyt kysymykset koskevat unionin oikeuden tulkintaa, unionin tuomioistuimella on näin ollen lähtökohtaisesti velvollisuus vastata niihin (ks. vastaavasti määräys 13.12.2012, Debiasi, C-560/11, ei julkaistu, EU:C:2012:802, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 30 Esitetyt kysymykset on näin ollen ymmärrettävä siten, että ne koskevat arvonlisäverodirektiivin tulkintaa ja erityisesti 173 artiklan ja 184–186 artiklan tulkintaa verotuksen neutraalisuutta, tehokkuutta, vastaavuutta ja suhteellisuutta koskevien unionin oikeuden periaatteiden valossa.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

- 31 Ensimmäisellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin tiedustele, onko arvonlisäverodirektiivin 173 artiklaa, tarkasteltuna verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja tehokkuus-, vastaavuus- ja suhteellisuusperiaatteiden valossa, tulkittava siten, että se on esteenä sille, että jäsenvaltio, joka oikeuttaa kyseisen säännöksen nojalla verovelvolliset tekemään arvonlisäverovähennyksen kaikkien sellaisten tavaroiden ja palvelujen, joita käytetään sekä vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, tai niiden osan käytön perusteella, kieltää kyseisiä verovelvollisia vaihtamasta vähennysmenetelmää lopullisen suhdeluvun vahvistamisen jälkeen.
- 32 Jotta tähän kysymykseen voidaan vastata, on palautettava mieleen, että arvonlisäverodirektiivin 173 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaan vähennyksen suhdeluku määritetään tämän direktiivin 174 ja 175 artiklan mukaisesti kaikkia verovelvollisen suorittamia liiketoimia varten liikevaihdon perusteella. Mainitun direktiivin 173 artiklan 2 kohdan c alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat kuitenkin oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen tekemään vähennyksen kaikkien tavaroiden ja palvelujen tai niiden osan käytön perusteella (ks. vastaavasti tuomio 18.10.2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, 49 ja 50 kohta).
- 33 Nyt käsiteltävässä asiassa ei ole kiistetty, että Portugalin lainsäätäjä on viimeksi mainitun säännöksen nojalla oikeuttanut osittain verovelvolliset henkilöt tekemään vähennyksen kaikkien tavaroiden ja palvelujen tai niiden osan käytön perusteella ja että CTT saattoi näin ollen valita, tekikö se sekakäytössä olevien tavaroiden ja palvelujen arvonlisäverovähennykset suhdelukuun perustuvalla menetelmällä vai käyttötarkoitukseen perustuvaa menetelmällä.
- 34 Tältä osin on muistettava, että arvonlisäverodirektiivin 173 artiklan 2 kohdan c alakohdan nojalla sen järjestelmän soveltaminen, joka koskee arvonlisäveron vähentämistä kaikkien tavaroiden ja palvelujen tai niiden osan käytön perusteella, on vaihtoehto, jonka jäsenvaltiot voivat valita verotusjärjestelmänsä järjestämiseksi. Vaikka jäsenvaltioilla näin ollen on harkintavaltaa arvonlisäveron kannon oikean

toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi toteutettavien toimenpiteiden valinnassa, niiden on kuitenkin käytettävä toimivaltaansa unionin oikeuden ja sen yleisten periaatteiden mukaisesti ja näin ollen myös suhteellisuusperiaatteen, verotuksen neutraalisuuden ja oikeusvarmuuden periaatteiden mukaisesti (ks. vastaavasti tuomio 8.11.2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, 22 ja 23 kohta ja tuomio 17.5.2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 35 Näiden periaatteiden osalta on palautettava mieleen ensinnäkin, ettei suhteellisuusperiaate ole esteenä sille, että jäsenvaltio, joka on käyttänyt sillä olevaa mahdollisuutta myöntää verovelvollisille oikeuden valita erityinen verotusjärjestelmä, asettaa lainsäädännössään kyseisen järjestelmän soveltamisen edellytykseksi sen, että veroviranomaiselta on etukäteen saatu hyväksyntä, jolla ei ole taannehtivaa vaikutusta, ja että se, että hyväksymismenettely ei ole takautuva, ei tee sitä suhteettomaksi. Näin ollen sellainen lainsäädäntö, josta on kyse pääasiassa ja jossa verovelvollisilta evätään mahdollisuus soveltaa lopullisen suhdeluvun vahvistamisen jälkeen käyttötarkoitukseen perustuvaa vähennyksen menetelmää, ei mene pidemmälle kuin veron oikean kannon kannalta on tarpeen (ks. analogisesti pienten yritysten verovapautusjärjestelmän kanssa tuomio 17.5.2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, 43–45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 36 Verotuksen neutraalisuuden periaatteen osalta on seuraavaksi todettava, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä toki ilmenee, että jäsenvaltiot voivat direktiivin 2006/112 173 artiklan 2 kohdan c alakohdan mukaisesti soveltaa tietyn liiketoimen osalta menetelmänä tai jakoperusteena muuta menetelmää kuin liikevaihtoon perustuvaa menetelmää edellyttäen, että kyseisellä menetelmällä taataan verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaisesti, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen suhdeluku määritetään sen perusteella tarkemmin kuin liikevaihtoon perustuvan menetelmän perusteella. Näin ollen jäsenvaltion, joka päättää oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen tekemään vähennyksen kaikkien tavaroiden ja palvelujen tai niiden osan käytön perusteella, on varmistettava, että vähennysoikeutta koskevilla yksityiskohtaisilla laskentasäännöillä voidaan vahvistaa mahdollisimman tarkasti vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin liittyvän arvonlisäveron osuus. Yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluva neutraalisuuden periaate nimittäin edellyttää, että vähennystä koskevat yksityiskohtaiset laskentasäännöt kuvastavat objektiivisesti sitä todellista osuutta sekakäytössä olevien tavaroiden ja palvelujen hankintakustannuksista, joka voidaan kohdentaa vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin (tuomio 18.10.2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, 51 ja 52 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 37 Unionin tuomioistuin on kuitenkin täsmentänyt, ettei valitun menetelmän ole välttämättä oltava kaikkein tarkin, mutta sillä on voitava taata tarkempi tulos kuin liikevaihtoon perustuvalla jakoperusteella (ks. vastaavasti tuomio 18.10.2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, 53 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 38 Tästä seuraa, että toisin kuin CTT väittää, verotuksen neutraalisuuden periaatetta ei voida tulkita siten, että kussakin tilanteessa olisi pyrittävä löytämään kaikkein tarkin vähennyksen menetelmä, jopa siihen pisteeseen, että alun perin sovellettu vähennyksen menetelmä kyseenalaistettaisiin järjestelmällisesti lopullisen suhdeluvun vahvistamisen jälkeenkin.
- 39 Tällainen tulkinta poistaisi yhtäältä kaiken merkityksen jäsenvaltioille arvonlisäverodirektiivin 173 artiklan 2 kohdan c alakohdassa annetulta mahdollisuudelta oikeuttaa verovelvolliset tekemään vähennyksen kaikkien tavaroiden ja palvelujen niiden osan käytön perusteella, koska luvasta tulisi käytännössä velvollisuus. Tältä osin on riittävää palauttaa mieleen, että näillä periaatteilla, joilla säännellään arvonlisäverojärjestelmää mutta joista lainsäätäjällä on oikeus poiketa, ei voida missään tapauksessa perustella sellaista tulkintaa, jolla tältä lainsäätäjän nimenomaisesti haluamalta poikkeukselta poistettaisiin kokonaan tehokas vaikutus (tuomio 14.12.2016, Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950, 42 kohta).

- 40 Toisaalta tällainen tulkinta olisi ristiriidassa sellaisen oikeuskäytännön kanssa, jonka mukaan silloin, kun verovelvollinen voi valita kahden liiketoimen välillä, arvonlisäverodirektiivi ei edellytä, että tämän on valittava se, joka merkitsee korkeamman arvonlisäveron maksamista. Verovelvollisella on päinvastoin oikeus järjestää toimintansa verorasitustaan keventävällä tavalla (ks. vastaavasti tuomio 21.2.2006, Halifax ym., C-255/02, EU:C:2006:121, 73 kohta).
- 41 Oikeusvarmuuden periaatteen osalta on lopuksi todettava, että kyseinen periaate edellyttää, ettei verovelvollisen verotuksellista tilannetta voida loputtomiin kyseenalaistaa, kun otetaan huomioon hänen oikeutensa ja velvollisuutensa veroviranomaiseen nähden (ks. vastaavasti tuomio 6.2.2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, 46 kohta ja tuomio 17.5.2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, 51 kohta). Kuten Portugalin hallitus perustellusti toteaa, ei olisi kohtuullista vaatia veroviranomaisilta, että ne hyväksyvät kaikissa olosuhteissa sen, että verovelvollinen voi yksipuolisesti vaihtaa vähennysmenetelmää, jota se on käyttänyt määrittääkseen vähennettävien arvonlisäverojen määrät.
- 42 Edellä esitetystä seuraa, että arvonlisäverodirektiivin 173 artiklan 2 kohdan c alakohtaa, tarkasteltuna verotuksen neutraalisuuden periaatteen, oikeusvarmuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen valossa, on tulkittava siten, ettei se ole esteenä sille, että jäsenvaltio, joka oikeuttaa kyseisen säännöksen nojalla verovelvolliset tekemään arvonlisäverovähennyksen kaikkien sellaisten tavaroiden ja palvelujen, joita käytetään sekä vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, tai niiden käytön perusteella, kieltää kyseisiä verovelvollisia vaihtamasta arvonlisäveron vähennysmenetelmää lopullisen suhdeluvun vahvistamisen jälkeen.

Toinen kysymys

- 43 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuimien tiedustelea, onko arvonlisäverodirektiivin 184–186 artiklaa, tarkasteltuna verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja tehokkuus-, vastaavuus- ja suhteellisuusperiaatteiden valossa, tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka nojalla verovelvolliselta evätään sen jälkeen, kun lopullinen suhdeluku on kyseisen direktiivin 175 artiklan 3 kohdan nojalla vahvistettu, mahdollisuus oikaista sellaisen arvonlisäveron vähennykset, joka on sisältynyt sekä vähennykseen oikeuttaviin että vähennykseen oikeuttamattomiin tavaroiden ja palvelujen ostoihin, käyttäen käyttötarkoitukseen perustuvaa menetelmää, jonka kansallinen lainsäädäntö oikeuttaa mainitun direktiivin 173 artiklan 2 kohdan c alakohdan nojalla, tilanteessa, jossa verovelvollinen ei valitessaan vähennysmenetelmää tiennyt, että liiketoimi, jota se piti arvonlisäverosta vapautettuna, ei todellisuudessa ollut vapautettu, ja jossa toisaalta yleinen preklusiivinen määräaika, josta kansallisessa lainsäädännössä säädetään vähennysten oikaisemiseksi, ei ollut vielä päättynyt.
- 44 Ennakkoratkaisupyynnöstä ja vastauksista, jotka asianosaiset ovat unionin tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin antaneet, ilmenee, että kun CTT päätti vähentää tiettyihin tavaroihin ja palveluihin liittyvän arvonlisäveron käyttäen menetelmää, joka perustui pääasiassa kyseessä olevien vuosien liikevaihtoon, se otti huomioon sen, että sen suorittamat maksunvälityspalvelut olivat vuoden 2007 sitovien ohjeiden mukaan arvonlisäverosta vapautettuja. Vuonna 2015 toimivaltainen veroviranomainen kuitenkin katsoi, että 1.1.2013 alkaen toteutettu postimarkkinoiden vapauttaminen oli rajannut vapautuksen ainoastaan julkisen postipalvelun tekemisiin suorituksiin. Näin ollen CTT on vuosien 2013–2015 osalta katsonut virheellisesti, että maksunvälityspalvelut olivat vapautettuja arvonlisäverosta.
- 45 Aluksi on palautettava mieleen, että vaikka yksinomaan kansallinen tuomioistuin on toimivaltainen toteamaan sen ratkaistavaksi saatetun riidan tosiseikat ja arvioimaan niitä sekä tulkitsemaan ja soveltamaan kansallista lainsäädäntöä, unionin tuomioistuimen tehtävänä on antaa kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllinen vastaus, jonka perusteella kansallinen tuomioistuin voi ratkaista siinä vireillä olevan asian (ks. vastaavasti tuomio 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, 37 ja 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 46 Euroopan komissio esittää kirjallisissa huomautuksissaan ja CTT puolestaan unionin tuomioistuimen kysymyksiin antamassaan vastauksessa, että pääasiassa kyseessä olevat maksunvälityspalvelut voisivat olla maksuja koskevia liiketoimia, jotka ovat arvonlisäverosta vapautettuja arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan d alakohdan nojalla. CTT on todennut lisäksi, että kyseiset palvelut on vuoden 2007 sitovissa ohjeissa todettu arvonlisäverosta vapautetuiksi nimenomaan kyseisellä perusteella, eikä mainitun direktiivin 132 artiklan 1 kohdan a alakohdan perusteella. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on näin ollen tarkistaa, kuuluvatko kyseiset palvelut 135 artiklan 1 kohdan d alakohdassa säädetyn arvonlisäverovapautuksen piiriin.
- 47 Jotta toiseen ennakkoratkaisukysymykseen voidaan vastata, on lähtökohdaksi kuitenkin otettava ennakkoratkaisupyyntöissä oleva oletama, jonka mukaan kyseiset palvelut eivät 1.1.2013 alkaen enää olleet vapautettuja arvonlisäverosta, mutta että kyseinen muutos tuli ilmeiseksi vasta vuonna 2015, joten silloin, kun CTT valitsi vähennysmenetelmän, se ei tiennyt, että liiketoimet, joita se piti arvonlisäverosta vapautettuina, eivät todellisuudessa olleet sitä.
- 48 Kansallisen tuomioistuimen asiana on tältä osin kuitenkin tarkistaa, oliko CTT vilpittömässä mielessä, mikä riippuu myös muun muassa siitä, olivatko Portugalin postimarkkinoiden vapauttamisen jälkeen muutokset, jotka koskivat julkisen postipalvelun suorittamien palvelujen vapauttamista arvonlisäverosta, ennakoitavissa.
- 49 Tämän täsmennyksen jälkeen on palautettava mieleen ensinnäkin, että arvonlisäverodirektiivin 184 artiklassa säädetään, että alun perin tehty vähennys oikaistaan, jos se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu. Mainitun direktiivin 185 artiklan 1 kohdan mukaan vähennyksiä oikaistaan etenkin, jos alun perin huomioon otetuissa vähennysten määrän määräytymistekijöissä on tapahtunut muutoksia (tuomio 16.6.2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, 46 kohta).
- 50 Arvonlisäverodirektiivin 184–186 artiklassa säädetyn oikaisujärjestelmän tavoitteena on luoda läheinen ja välitön suhde ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden sekä kyseessä olevien tavaroiden ja palvelujen verollisiin myyntiliiketoimiin tapahtuvan käytön välille (tuomio 27.3.2019, Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, 27 kohta). Nyt kyseessä olevassa asiassa siitä, että maksunvälityspalvelujen vapauttaminen arvonlisäverosta kyseenalaistetaan, aiheutuu se, että läheinen ja välitön suhde ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden sekä kyseessä olevien tavaroiden ja palvelujen verollisiin myyntiliiketoimiin tapahtuvan käytön välille katkeaa. Tämä kyseenalaistaminen on näin ollen vuosien 2013–2015 osalta muuttanut yhtä arvonlisäverodirektiivin 185 artiklassa tarkoitettulla tavalla alun perin huomioon otetuista vähennysten määrän määräytymistekijöistä. Tästä seuraa, että CTT:llä oli kyseisen direktiivin 184 artiklan nojalla oikeus tehdä oikaisu (ks. analogisesti sellaisen liiketoimen osalta, jota virheellisesti pidettiin arvonlisäverollisena mutta joka todellisuudessa oli arvonlisäverosta vapautettu, tuomio 11.4.2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, 39 kohta).
- 51 Arvonlisäverodirektiivin 184 ja 185 artiklasta seuraa yhdessä luettuina myös, että kyseisten vähennysten oikaisun olisi johdettava siihen, että lopullisten vähennysten määrä vastaa niiden vähennysten määrää, jotka CTT:n kaltaisella verovelvollisella olisi ollut oikeus tehdä, jos se olisi alun perin ottanut huomioon, että maksunvälityspalvelut eivät olleet vapautettuja arvonlisäverosta (ks. analogisesti tuomio 16.6.2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, 47 kohta).
- 52 Tältä osin on todettava, että kysymys siitä, onko tietty liiketoimi verosta vapautettu vai ei, on olennainen tekijä, jonka osittain verovelvollinen henkilö ottaa huomioon määrittäessään sitä, miten arvonlisäverovähennykset olisi aiheellista tehdä. Tältä osin on riittävää todeta, että se, että myyntiliiketoimen vapauttaminen arvonlisäverosta kyseenalaistetaan, voi aiheuttaa sen, että tiettyjä tavaroita tai palveluja, joita pidettiin sekakäyttöön tarkoitettuina, käytetään todellisuudessa yksinomaan liiketoimiin, joiden osalta syntyy oikeus arvonlisäveron vähentämiseen. Arvonlisäverodirektiivin 173 artiklan sanamuodosta käy selvästi ilmi, että kyseistä artiklaa sovelletaan ainoastaan sekakäyttöön tarkoitettuihin tavaroihin ja palveluihin. Sellaisten tavaroiden ja palvelujen osalta, jotka on tarkoitettu

- käytettäväksi yksinomaan verollisten liiketoimien suorittamiseen, verovelvollisilla on oikeus vähentää näiden tavaroiden tai palvelujen hankinnasta tai toimittamisesta maksettu arvonlisävero kokonaisuudessaan (ks. vastaavasti tuomio 18.10.2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, 47 kohta).
- 53 Tästä seuraa, että nyt käsiteltävässä asiassa CTT:lle olisi myönnettävä oikeus vaihtaa vähennysmenetelmää, jotta se voi tehdä sellaiset arvonlisäveron vähennykset, jotka se olisi voinut tehdä, jos se olisi alun perin voinut ottaa huomioon sen, että maksunvälityspalvelut eivät niinä vuosina, joista on kyse pääasiassa, olleet vapautettuja arvonlisäverosta. Tässä tilanteessa Portugalin hallituksen väitettä siitä, että vähennysten oikaisu olisi tapahtunut, koska veroviranomainen on hyväksynyt lopullisten suhdelukujen tarkistamisen pääasiassa kyseessä olevien vuosien osalta sillä perusteella, että maksunvälityspalveluja oli virheellisesti pidetty arvonlisäverosta vapautettuina, ei voida hyväksyä.
- 54 Seuraavaksi on todettava, että vaikka arvonlisäverodirektiivin 186 artiklassa veloitetaan jäsenvaltiot nimenomaisesti vahvistamaan arvonlisäveron oikaisemisen edellytykset, niiden on kuitenkin sellaista kansallista sääntelyä antaessaan, jossa ne vahvistavat nämä yksityiskohtaiset säännöt, noudatettava unionin oikeutta ja erityisesti sen perusperiaatteita (ks. vastaavasti tuomio 11.4.2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, 27 ja 48 kohta).
- 55 Kuten tämän tuomion 36 kohdassa on todettu, neutraalisuuden periaate edellyttää, että vähennystä koskevat yksityiskohtaiset laskusäännöt kuvastavat objektiivisesti sitä todellista osuutta sekakäytössä olevien tavaroiden ja palvelujen hankintakustannuksista, joka voidaan kohdentaa vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin. Tämä periaate on näin ollen esteenä sille, että jäsenvaltio epää mahdollisuuden arvonlisäverovähennyksen oikaisemiseen sellaisessa tilanteessa, josta on kyse pääasiassa, paitsi jos tällainen oikaisu ei mahdollista sitä, että arvonlisäveron se osa, joka liittyy vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin, kyetään määrittämään tarkemmin.
- 56 Kansallisella lainsäätäjällä on suhteellisuusperiaatteen nojalla mahdollisuus liittää verovelvollisille asetettuihin muotovaatimuksiin seuraamuksia, joilla verovelvollisia kannustetaan noudattamaan kyseisiä vaatimuksia, ja pyrkiä näin varmistamaan arvonlisäverojärjestelmän moitteeton toiminta. Kun otetaan huomioon vähennysoikeuden keskeinen asema yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä, seuraamus, joka perustuu siihen, että verovelvolliselta evätään lopullisesti oikeus sellaisen vähennyksen tekemiseen, johon sillä olisi ollut oikeus, on kuitenkin suhteeton, jos ei ole todettu veropetosta eikä taloudellista vahinkoa valtiolle (ks. vastaavasti tuomio 26.4.2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, 48 ja 51 kohta).
- 57 Nyt käsiteltävässä asiassa on todettava, ettei unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta aineistosta ilmene mitään, mikä viittaisi siihen, että olisi CTT olisi toiminnassaan syyllistynyt veropetokseen tai väärinkäyttöön.
- 58 Portugalin hallitus väittää lopuksi, että vaikka CTT:llä olisi ollut oikeus vaihtaa arvonlisäveron vähennysmenetelmää, oikaisua on pyydetty määräajan päätyttyä. Portugalin hallitus toteaa, että vaikka arvonlisäverolain 98 §:n 2 momentissa säädetään vähennysten muuttamista tai oikaisua koskevasta yleisestä neljän vuoden määräajasta, joka alkaa kuluu vähennysoikeuden syntymisestä tai liikaa maksetun veron maksamisesta, kyseistä määräaika ei sovelleta silloin, kun lopullinen suhdeluku on vahvistettu arvonlisäverodirektiivin 175 artiklan 3 kohdan nojalla.
- 59 Tältä osin on muistettava, että oikeusvarmuuden periaate edellyttää, että preklusiivista määräaika, jonka päättymisestä on seurauksena, että verovelvollinen, joka ei ole ollut riittävän huolellinen ja joka on jättänyt vaatimatta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä, menettää vähennysoikeuden, ei voida pitää yhteensoveltumattomana arvonlisäverodirektiivillä käyttöön otetun järjestelmän kanssa, kunhan yhtäältä tätä määräaika sovelletaan samalla tavalla sekä kansalliseen lainsäädäntöön perustuviin että unionin oikeuteen perustuviin vastaaviin oikeuksiin verotuksen alalla

(vastaavuusperiaate) ja kunhan se toisaalta ei tee vähennysoikeuden käyttämistä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi (tehokkuusperiaate) (tuomio 26.4.2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, 38 kohta).

- 60 Nyt käsiteltävässä asiassa on todettava, että vaikka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämistä seikoista ei ilmene, että pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä säädettäisiin arvonlisäveron alalla järjestelmästä, joka poikkeaa muista kansallisen oikeuden verotusalan järjestelmistä, tehokkuusperiaate on sitä vastoin esteenä tällaiselle lainsäädännölle, koska sillä saatetaan pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa evätä verovelvolliselta mahdollisuus oikaista arvonlisäveroilmoituksiaan sen jälkeen, kun lopullinen suhdeluku on vahvistettu. Tässä tilanteessa tämän tuomion 51 kohdassa mieleen palautetun arvonlisäverovähennysten oikaisua koskevan oikeuden käyttäminen olisi käytännössä mahdotonta tai ainakin suhteettoman vaikeaa (ks. analogisesti tuomio 26.4.2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, 40 ja 41 kohta).
- 61 Tältä osin on vielä palautettava mieleen, että kansallisten tuomioistuinten on mahdollisuuksien mukaan tulkittava kansallista oikeutta unionin oikeuden mukaisesti ja että vaikka velvollisuus unionin oikeuden mukaiseen tulkintaan ei voi olla perustana kansallisen oikeuden *contra legem* -tulkinnalle, kansallisten tuomioistuinten on muutettava tarvittaessa oikeus- tai ratkaisukäytäntöä, jos se perustuu sellaiseen kansallisen oikeuden tulkintaan, joka ei sovi yhteen direktiivin tavoitteiden kanssa (ks. vastaavasti tuomio 8.5.2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, 48 ja 49 kohta).
- 62 Kun edellä esitetyt näkökohdat otetaan huomioon, toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 184–186 artiklaa, tarkasteltuna verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja tehokkuus- ja suhteellisuusperiaatteiden valossa, on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka nojalla verovelvolliselta evätään sen jälkeen, kun lopullinen suhdeluku on kyseisen direktiivin 175 artiklan 3 kohdan nojalla vahvistettu, mahdollisuus oikaista sekä vähennykseen oikeuttaviin että vähennykseen oikeuttamattomiin tavaroiden ja palvelujen ostoihin sisältyneen arvonlisäveron vähennykset, jotka se on tehnyt liikevaihtoon perustuvalla menetelmällä, käyttäen käyttötarkoitukseen perustuvaa menetelmää, tilanteessa, jossa
- asianomainen jäsenvaltio oikeuttaa mainitun direktiivin 173 artiklan 2 kohdan c alakohdan nojalla verovelvolliset tekemään vähennyksen kaikkien sellaisten tavaroiden ja palvelujen, joita käytetään sekä vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, tai niiden osan käytön perusteella
 - verovelvollinen oli valitessaan vähennysmenetelmän vilpittömässä mielessä uskoessaan, että kyseinen liiketoimi oli verosta vapautettu, vaikka sitä todellisuudessa ei ollut vapautettu
 - yleinen preklusiivinen määräaika, josta kansallisessa lainsäädännössä säädetään vähennysten oikaisemiseksi, ei ole vielä päättynyt
 - vähennysmenetelmän vaihtaminen mahdollistaa sen, että arvonlisäveron se osa, joka liittyy vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin, kyetään määrittämään tarkemmin.

Oikeudenkäyntikulut

- 63 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (seitsemäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

- 1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 173 artiklan 2 kohdan c alakohtaa, tarkasteltuna verotuksen neutraalisuuden periaatteen, oikeusvarmuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen valossa, on tulkittava siten, ettei se ole esteenä sille, että jäsenvaltio, joka oikeuttaa kyseisen säännöksen nojalla verovelvolliset tekemään arvonlisäverovähennyksen kaikkien sellaisten tavaroiden ja palvelujen, joita käytetään sekä vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, tai niiden osan käytön perusteella, kieltää kyseisiä verovelvollisia vaihtamasta arvonlisäveron vähennysmenetelmää lopullisen suhdeluvun vahvistamisen jälkeen.**
- 2) **Direktiivin 2006/112 184–186 artiklaa, tarkasteltuna verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja tehokkuus- ja suhteellisuusperiaatteiden valossa, on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka nojalla verovelvolliselta evätään sen jälkeen, kun lopullinen suhdeluku on kyseisen direktiivin 175 artiklan 3 kohdan nojalla vahvistettu, mahdollisuus oikaista sekä vähennykseen oikeuttaviin että vähennykseen oikeuttamattomiin tavaroiden ja palvelujen ostoihin sisältyneen arvonlisäveron vähennykset, jotka se on tehnyt liikevaihtoon perustuvalla menetelmällä, käyttäen käyttötarkoitukseen perustuvaa menetelmää, tilanteessa, jossa**
 - asianomainen jäsenvaltio oikeuttaa mainitun direktiivin 173 artiklan 2 kohdan c alakohdan nojalla verovelvolliset tekemään vähennyksen kaikkien sellaisten tavaroiden ja palvelujen, joita käytetään sekä vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, tai niiden osan käytön perusteella
 - verovelvollinen oli valitessaan vähennysmenetelmän vilpittömässä mielessä uskoessaan, että kyseinen liiketoimi oli verosta vapautettu, vaikka sitä todellisuudessa ei ollut vapautettu
 - yleinen preklusiivinen määräaika, josta kansallisessa lainsäädännössä säädetään vähennysten oikaisemiseksi, ei ole vielä päättynyt
 - vähennysmenetelmän vaihtaminen mahdollistaa sen, että arvonlisäveron se osa, joka liittyy vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin, kyetään määrittämään tarkemmin.

Allekirjoitukset