Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 30 april 2020*

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Artikel 173 – Beskattningsbar person med blandad verksamhet – Avdragsmetoder – Avdrag på grundval av andelen – Avdrag på grundval av användningen – Artiklarna 184–186 – Justering av avdrag – Förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet – Utgående transaktion som felaktigt betraktats som undantagen från mervärdesskatteplikt – Nationell bestämmelse som förbjuder byte av avdragsmetod för gångna år – Preklusionsfrist – Principerna om skatteneutralitet, rättssäkerhet, effektivitet och proportionalitet”

I mål C-661/18,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Skiljedomstolen för skatterättsliga tvister (Centrum för förvaltningsrättsliga skiljeförfaranden), Portugal) genom beslut av den 15 oktober 2018, som inkom till domstolen den 22 oktober 2018, i målet

CTT – Correios de Portugal

mot

Autoridade Tributária e Aduaneira,

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P.G. Xuereb (referent) samt domarna T. von Danwitz och A. Kumin,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– CTT – Correios de Portugal, genom A. Fernandes de Oliveira, advogado,

– Portugals regering, genom L. Inez Fernandes, T. Larsen, R. Campos Laires och P. Barros da Costa, samtliga i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: portugisiska.

– Spaniens regering, genom S. Jiménez García, i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och B. Rechena, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1, nedan kallat mervärdesskattedirektivet) och av principerna om skatteneutralitet, effektivitet, likvärdighet och proportionalitet.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan CTT – Correios de Portugal (nedan kallat CTT) och Autoridade Tributária e Aduaneira (skatte- och tullmyndigheten, Portugal). Målet rör justering av de avdrag för mervärdesskatt som CTT gjort inom ramen för sin posttjänstverksamhet.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Avdelning IX i mervärdesskattedirektivet, med rubriken ”Undantag från skatteplikt”, innehåller bland annat ett kapitel 2 avseende ”Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset” och ett kapitel 3 med rubriken ”Undantag för andra verksamheter”.

4 Artikel 132 i direktivet ingår i kapitel 2 i avdelning IX. I artikel 132.1 föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

a) Tjänster och därmed förenade varuleveranser som tillhandahålls av det offentliga postväsendet, med undantag för persontransporter och telekommunikationstjänster.

…”

5 Artikel 135.1 i mervärdesskattedirektivet, som återfinns i kapitel 3 i avdelning IX, lyder på följande sätt:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

…

d) Transaktioner, inbegripet förmedling, rörande spar- och transaktionskonton, betalningar, överföringar, fordringar, checkar och andra överlåtbara skuldebrev, med undantag av indrivning av fordringar.

…”

6 Avdelning X i mervärdesskattedirektivet, med rubriken ”Avdrag”, innehåller bland annat ett kapitel 2, med rubriken ”Proportionellt avdrag”, som innehåller artiklarna 173–175, samt ett kapitel 5, med rubriken ”Justering av avdrag”, som innehåller bland annat artiklarna 184–189.

7 I artikel 173 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. När varor och tjänster används av en beskattningsbar person såväl för transaktioner … vilka medför rätt till avdrag för mervärdesskatt, som för transaktioner som inte medför rätt till avdrag, skall bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna.

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

2. Medlemsstaterna får vidta följande åtgärder:

…

c) tillåta eller ålägga den beskattningsbara personen att göra avdraget på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna,

…”

8 I artikel 175.3 i direktivet anges följande:

”Avdrag som görs på grundval av en sådan preliminär andel skall justeras när den slutliga andelen för året bestämts under det påföljande året.”

9 I artikel 184 i direktivet föreskrivs följande:

”Det ursprungliga avdraget skall justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra.”

10 I artikel 185.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Justering skall särskilt göras när det efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats inträffar någon förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet …”.

11 Artikel 186 i direktivet har följande lydelse:

”Medlemsstaterna skall fastställa närmare bestämmelser för tillämpningen av artiklarna 184 och 185.”

Portugisisk rätt

12 I artikel 9 i Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (mervärdesskattelagen), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet (nedan kallad CIVA), föreskrivs följande:

”Följande undantas från skatteplikt:

…

23) Tjänster och därmed förenade varuleveranser som tillhandahålls av det offentliga postväsendet, med undantag för telekommunikation.

24) Leverans, till sitt nominella värde, av frimärken som är i omlopp eller av stämplade värdepapper, samt därtill knutna försäljningsprovisioner.

…”

13 I artikel 22 CIVA, med rubriken ”Avdragsrättens inträde och räckvidd”, föreskrivs följande i punkterna 1–3:

”1. Avdragsrätten inträder vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar i enlighet med artiklarna 7 och 8, och den utövas genom att man från det totala skattebelopp som ska betalas för de skattepliktiga transaktioner som den beskattningsbara personen har utfört under en given redovisningsperiod subtraherar det avdragsgilla skattebelopp som blivit utkrävbart under samma period.

2. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 78 ska avdraget göras i deklarationen för den period, eller en period efter den, då de fakturor eller de kvitton på betalning av den mervärdesskatt som ingick i importdeklarationerna mottogs.

3. Om de handlingar som avses i föregående punkt togs emot under en annan redovisningsperiod än den då de utfärdades, får, om så fortfarande är möjligt, avdraget göras under den redovisningsperiod då de utfärdades.”

14 I artikel 23 CIVA, med rubriken ”Avdragsmetoder för varor som är föremål för blandad användning”, föreskrivs följande:

”1. I de fall den beskattningsbara personen inom ramen för sin verksamhet företar såväl transaktioner vilka ger rätt till avdrag som transaktioner vilka inte ger rätt till avdrag, ska i enlighet med artikel 20 avdraget för den ingående skatten vid förvärv av varor och tjänster som används för båda typerna av transaktioner fastställas på följande vis:

…

b) Utan att det påverkar tillämpningen av vad som föreskrivs i föregående punkt gäller att den ingående skatten, när det rör sig om en vara eller en tjänst som används för att utföra transaktioner som är en följd av en sådan ekonomisk verksamhet som avses i artikel 2.1 a, varav en del inte ger rätt till avdrag, endast är avdragsgill enligt en procentsats som motsvarar det årliga beloppet för de transaktioner som ger rätt till avdrag.

…

2. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 1 b får den beskattningsbara personen göra avdrag på grundval av den faktiska användningen av alla eller en del av de varor och tjänster som använts, på grundval av objektiva kriterier som gör det möjligt att fastställa i vilken utsträckning dessa varor och tjänster använts för transaktioner som ger rätt till avdrag och transaktioner som inte ger rätt till avdrag, vilket inte hindrar att skattemyndigheten kan ålägga vederbörande särskilda villkor eller bringa detta förfaringssätt att upphöra om den konstaterar att detta leder till eller kan leda till betydande snedvridning av beskattningen.

…

4. Den procentsats för avdrag som avses i punkt 1 b är kvoten av ett bråk där täljaren består av det årliga beloppet, exklusive mervärdesskatt, för transaktioner som ger rätt till avdrag enligt artikel 20.1 och nämnaren består av det årliga beloppet, exklusive mervärdesskatt, för alla transaktioner som utförs av den beskattningsbara personen och som härrör från utövandet av en sådan ekonomisk verksamhet som avses i artikel 2.1 a samt andra icke beskattningsbara subventioner än utrustningsbidrag.

…

6. Den avdragsgilla andel som avses i punkt 1 b, som beräknats preliminärt på grundval av beloppet för de transaktioner som utförts under det föregående året, och det avdrag som gjorts i enlighet med punkt 2 och som beräknats preliminärt på grundval av de objektiva kriterier som inledningsvis använts för tillämpningen av metoden med 'den faktiska användningen', ska korrigeras i enlighet med de slutliga beloppen för det år till vilket de hänför sig, vilket ger upphov till en motsvarande justering av de avdrag som gjorts, vilken ska framgå av deklarationen för den sista perioden under året i fråga."

15 Artikel 78 CIVA har rubriken "Justeringar". I artikel 78.6 föreskrivs följande:

"Att rätta materiella fel eller räknefel i registreringen, vilka hänför sig till artiklarna 44–51 och 65, i de deklarationer som anges i artikel 41 och i de riktlinjer eller deklarationer som anges i artikel 67.1 b och c, är frivilligt om den beskattning det leder till är till den beskattningsbara personens fördel, förutsatt att rättelsen sker inom en 2-årsfrist som, för det fall avdragsrätten utnyttjas, ska räknas från den tidpunkt då avdragsrätten inträder i enlighet med artikel 22.1, och är obligatoriskt om den beskattning det leder till är till statens fördel."

16 Artikel 98 CIVA har rubriken "Revidering ex officio och tidsfrist för att utöva avdragsrätten". I artikel 98.2 föreskrivs följande:

"Såvida inte annat föreskrivs i särskilda bestämmelser får avdragsrätten eller rätten till återbetalning av överskjutande skatt enbart utövas fram till dess att fyra år har förflutit efter det att avdragsrätten respektive rätten till återbetalning av överskjutande skatt inträdde."

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

17 CTT är verksamt på marknaden för posttjänster i Portugal. Bolaget har bland annat åtagit sig att tillhandahålla allmännyttiga tjänster på denna marknad.

18 De av CTT:s transaktioner som ingår i de samhällsomfattande posttjänsterna är undantagna från mervärdesskatteplikt enligt artikel 132.1 a i mervärdesskattedirektivet och ger således inte rätt till avdrag. Eftersom CTT även utför mervärdesskattepliktiga transaktioner som ger rätt till avdrag utgör detta företag en "beskattningsbar person med blandad verksamhet".

19 I ett förhandsbesked som antogs år 2007 (nedan kallat 2007 års förhandsbesked) fann skatte- och tullmyndigheten att de tjänster för postbetalning av räkningar som CTT erbjöd var undantagna från mervärdesskatteplikt. Förhandsbeskedets giltighet löpte ut den 31 december 2012.

20 Under år 2012 reviderade den portugisiska lagstiftaren reglerna för tillhandahållande av posttjänster i syfte att liberalisera marknaden från och med den 1 januari 2013 i enlighet med Europaparlamentets och rådets direktiv 2008/6/EG av den 20 februari 2008 om ändring av direktiv 97/67/EG beträffande fullständigt genomförande av gemenskapens inre marknad för posttjänster (EUT L 52, 2008, s. 3).

21 Det var emellertid först under år 2015 som osäkerhet uppstod beträffande de skattemässiga konsekvenserna av liberaliseringen av den portugisiska postmarknaden. CTT började betala mervärdesskatt för tjänster för postbetalning av räkningar i april 2015 och begärde den 23 juni 2015 en uppdatering av 2007 års förhandsbesked.

22 I ett nytt förhandsbesked av den 20 november 2015 beskrev skatte- och tullmyndigheten närmare hur liberaliseringen av marknaden för posttjänster påverkade undantaget från mervärdesskatteplikt och angav särskilt att de tjänster för postbetalning av räkningar som utförts sedan den 1 januari 2013 inte längre omfattades av det offentliga postväsendets undantag från mervärdesskatteplikt, och hänvisade därvid till domen av den 23 april 2009, TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248).

23 Under år 2016 betalade CTT följaktligen in mervärdesskatt på de transaktioner för postbetalning av räkningar som utförts från och med den 1 januari 2013 och betalade dessutom retroaktivt in mervärdesskatt för år 2013 samt för åren 2014 och 2015 genom att inge justeringsdeklarationer. Dessutom bytte CTT i samband med dessa justeringsansökningar avdragsmetod, eftersom en del av den mervärdesskatt som tidigare hade dragits av med tillämpning av ”pro rata-metoden” nu drogs av med tillämpning av ”användningsmetoden”. Denna ändring ledde till att ytterligare mervärdesskatt på sammanlagt 1 967 567,82 euro drogs av.

24 Efter en kontroll av CTT avseende beskattningsåret 2015 erinrade skatte- och tullmyndigheten om att avdragsmetoden inte kan ändras när regeln om ”slutlig pro rata” har tillämpats, och myndigheten drog slutsatsen att CTT, som redan hade tillämpat regeln om ”slutlig pro rata” inte längre hade rätt att byta avdragsmetod. Myndigheten fann dessutom att det saknades rättsligt stöd i CIVA för den justering som CTT hade begärt med anledning av bytet av avdragsmetod. Skattemyndigheten beviljade därför inte det ytterligare avdrag som grundades på bytet av avdragsmetod, men justerade uppgifterna om ”slutlig pro rata” för åren 2013–2015 på grund av att de transaktioner för postbetalning av räkningar som utförts under dessa år inte var undantagna från mervärdesskatteplikt.

25 Den 21 mars 2018 ingav CTT en begäran om skiljedom till den hänskjutande domstolen. CTT gjorde gällande att effektivitetsprincipen och likvärdighetsprincipen utgjorde hinder för att tolka CIVA som att avdragsmetoden endast kan fastställas vid den tidpunkt då fakturorna mottas.

26 Mot denna bakgrund beslutade Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Skiljedomstolen för skatterättsliga tvister (Centrum för förvaltningsrättsliga skiljeförfaranden)) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Hindrar principerna om neutralitet, effektivitet, likvärdighet och proportionalitet att artikel 98.2 i [CIVA] tolkas på det sättet att den inte är tillämplig i fall då avdrag som redan har gjorts ändras eller justeras?

2) Utgör dessa principer hinder för en lagstiftning såsom artikel 23.1 b och 23.6 [CIVA], tolkade på det sättet att en beskattningsbar person, som har valt en metod med en koefficient och/eller fördelningsnyckel för beräkning av rätten till avdrag för ingående skatt för varor och tjänster med blandad användning och som har gjort en korrigering på grundval av de definitiva siffrorna för det år som avdraget avser, enligt lydelsen i nämnda artikel 23.6, inte retroaktivt får ändra de uppgifterna och räkna om det ursprungliga avdraget, som redan justerats i enlighet med den regeln, efter en retroaktiv inbetalning av mervärdesskatt avseende en verksamhet som vederbörande ursprungligen ansett vara undantagen från skatt?”

Huruvida begäran om förhandsavgörande kan tas upp till prövning

27 Den portugisiska regeringen har i sitt skriftliga yttrande ifrågasatt huruvida tolkningsfrågorna kan tas upp till sakprövning. Den hänskjutande domstolen har nämligen för det första inte redogjort för varför principerna om skatteneutralitet, proportionalitet, likvärdighet och effektivitet är relevanta i förevarande fall. För det andra anser regeringen att EU-domstolen genom dessa frågor ombeds att fastställa tillämpningsområdet för bestämmelser i nationell rätt.

28 EU-domstolen erinrar i detta avseende om att det samarbetssystem som fastställs i artikel 267 FEUF grundar sig på en tydlig funktionsfördelning mellan de nationella domstolarna och EU-domstolen. I ett förfarande enligt den artikeln ankommer det på medlemsstaternas domstolar och inte på EU-domstolen att tolka nationella bestämmelser. Det ankommer vidare inte på EU-domstolen att uttala sig om nationella bestämmelsers förenlighet med bestämmelser i unionsrätten. Däremot är domstolen behörig att tillhandahålla den nationella domstolen alla uppgifter om unionsrättens

tolkning som denna behöver för att pröva huruvida bestämmelser i nationell rätt är förenliga med unionsrätten (dom av den 15 oktober 2015, Iglesias Gutiérrez och Rion Bea, C-352/14 och C-353/14, EU:C:2015:691, punkt 21 och där angiven rättspraxis).

29 Det betyder att även om EU-domstolen, enligt ordalydelsen av de tolkningsfrågor som den hänskjutande domstolen ställt, visserligen har ombetts att uttala sig om huruvida en nationell bestämmelse är förenlig med unionsrätten, så finns det inget som hindrar EU-domstolen från att lämna ett användbart svar till den hänskjutande domstolen, genom sådana uppgifter om unionsrättens tolkning som gör det möjligt för den nationella domstolen att själv avgöra om den nationella rätten är förenlig med unionsrätten (dom av den 15 oktober 2015, Iglesias Gutiérrez och Rion Bea, C-352/14 och C-353/14, EU:C:2015:691, punkt 22 och där angiven rättspraxis). EU-domstolen är följaktligen i princip skyldig att meddela ett förhandsavgörande när frågorna avser tolkningen av unionsrätten (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 13 december 2012, Debiasi, C-560/11, ej publicerat, EU:C:2012:802, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

30 Tolkningsfrågorna ska således förstås så, att de syftar till en tolkning av mervärdesskattedirektivet, och närmare bestämt av artiklarna 173 och 184–186 mot bakgrund av de unionsrättsliga principerna om skatteneutralitet, effektivitet, likvärdighet och proportionalitet.

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

31 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 173 i mervärdesskattedirektivet, mot bakgrund av principerna om skatteneutralitet, effektivitet, likvärdighet och proportionalitet, ska tolkas så, att den utgör hinder för att en medlemsstat, som med stöd av denna bestämmelse tillåter beskattningsbara personer med blandad verksamhet att göra avdrag för mervärdesskatt på grundval av användningen av alla eller en del av de varor och tjänster som används för att utföra såväl transaktioner vilka medför rätt till avdrag som transaktioner vilka inte medför rätt till avdrag, förbjuder dessa beskattningsbara personer att byta avdragsmetod efter det att den slutliga andelen (slutlig pro rata) har fastställts.

32 För att besvara denna fråga erinrar EU-domstolen om att den avdragsgilla andelen enligt artikel 173.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet ska bestämmas i enlighet med artiklarna 174 och 175 i direktivet för alla transaktioner som utförs av den aktuella beskattningsbara personen i förhållande till omsättningen. Enligt artikel 173.2 c i nämnda direktiv har medlemsstaterna dock möjlighet att tillåta eller ålägga den beskattningsbara personen att göra avdraget på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 oktober 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, punkterna 49 och 50).

33 I förevarande fall är det ostridigt att den portugisiska lagstiftaren, med stöd av sistnämnda bestämmelse, tillät beskattningsbara personer med blandad verksamhet att göra avdraget på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna, och att CTT således kunde välja att göra sina avdrag för mervärdesskatt på varor och tjänster för blandad användning enligt antingen ”pro rata-metoden” eller ”användningsmetoden”.

34 Enligt artikel 173.2 c i mervärdesskattedirektivet utgör tillämpningen av systemet med avdrag för mervärdesskatt på grundval av användning av alla eller en del av varorna och tjänsterna ett valfritt alternativ som står till medlemsstaternas förfogande när de utformar sina skattesystem. Det ska dock framhållas att även om medlemsstaterna således har ett utrymme för skönsmässig bedömning vid valet av vilka åtgärder som ska vidtas för att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten och förebygga skatteundandragande, så är de alltjämt skyldiga att iaktta unionsrätten och dess allmänna

rättsprinciper, särskilt proportionalitetsprincipen, principen om skatteneutralitet och rättssäkerhetsprincipen, när de utövar sin befogenhet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 november 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, punkterna 22 och 23, och dom av den 17 maj 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, punkt 41 och där angiven rättspraxis).

35 När det gäller dessa principer erinrar domstolen först och främst om att proportionalitetsprincipen inte utgör hinder för att en medlemsstat som har utnyttjat möjligheten att ge sina beskattningsbara personer rätt att välja en särskild beskattningsordning, antar en lagstiftning som innebär att tillämpningen av nämnda beskattningsordning villkoras av att ett icke retroaktivt godkännande i förväg har utverkats från skattemyndigheten, och att den omständigheten att förfarandet för godkännande inte har någon retroaktiv verkan inte innebär att det är oproportionerligt. En sådan lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet, enligt vilken de beskattningsbara personerna nekas möjlighet att efter att ”den slutliga andelen” har fastställts tillämpa systemet med avdrag på grundval av användning, går således inte utöver vad som är nödvändigt för en riktig uppbörd av mervärdesskatten (se analogt, med avseende på ett system för skattebefrielse för små företag, dom av den 17 maj 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, punkterna 43–45 och där angiven rättspraxis).

36 Vad därefter gäller principen om skatteneutralitet framgår det visserligen av EU-domstolens praxis att medlemsstaterna, i enlighet med artikel 173.2 c i direktiv 2006/112, för en viss transaktion får tillämpa en annan metod eller fördelningsnyckel än omsättningsmetoden, under förutsättning att denna andra metod, i enlighet med principen om skatteneutralitet, garanterar ett mer exakt fastställande av den avdragsgilla andelen av ingående mervärdesskatt än den omsättningsbaserade metoden. Varje medlemsstat som beslutar att tillåta eller ålägga den beskattningsbara personen att göra avdraget på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna måste således se till att metoderna för att beräkna avdragsrätten gör det möjligt att med mycket stor precision fastställa den andel av mervärdesskatten som hänför sig till transaktioner för vilka avdragsrätt föreligger. Det krävs nämligen enligt principen om skatteneutralitet, som ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, att metoderna för att beräkna avdragsrätten på ett objektivt sätt avspeglar i vilken utsträckning de kostnader som uppkommit med anledning av förvärv av varor och tjänster med blandad användning faktiskt hänför sig till transaktioner som ger rätt till avdrag (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 oktober 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, punkterna 51 och 52 och där angiven rättspraxis).

37 Domstolen har dock preciserat att den valda metoden inte nödvändigtvis måste vara den mest exakta metod som över huvud taget är möjlig, men att den måste kunna garantera ett resultat som är mer exakt än det som skulle följa av tillämpningen av den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 oktober 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, punkt 53 och där angiven rättspraxis).

38 Härav följer, i motsats till vad CTT har gjort gällande, att principen om skatteneutralitet inte kan tolkas så, att man i varje situation måste försöka hitta den mest precisa avdragsmetoden, vilket skulle innebära ett systematiskt ifrågasättande av den inledningsvis tillämpade avdragsmetoden, även efter fastställandet av den slutliga andelen.

39 För det första skulle en sådan tolkning göra att medlemsstaternas rätt enligt artikel 173.2 c i mervärdesskattedirektivet att tillåta beskattningsbara personer att göra avdrag på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna förlorade sin mening, eftersom denna tillåtelse i praktiken skulle omvandlas till en skyldighet. Det räcker med att erinra om att ett beaktande av de principer som styr mervärdesskattesystemet, men varifrån lagstiftaren har rätt att göra avsteg, inte i något fall kan rättfärdiga en tolkning som skulle beröva ett undantag som lagstiftaren uttryckligen har önskat få till stånd dess ändamålsenliga verkan (dom av den 14 december 2016, Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950, punkt 42).

40 För det andra skulle en sådan tolkning strida mot den rättspraxis av vilken det följer att mervärdesskattedirektivet inte innebär att en beskattningsbar person som kan välja mellan två transaktioner är skyldig att välja den som medför högst mervärdesskatt. Tvärtom har den skattskyldige rätt att utforma sin verksamhet så att skatteskulden begränsas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 73).

41 Slutligen kräver rättssäkerhetsprincipen att en beskattningsbar persons skatterättsliga ställning, vad gäller hans rättigheter och skyldigheter i förhållande till skattemyndigheten, inte kan ifrågasättas under obegränsad tid (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 februari 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 46, och dom av den 17 maj 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, punkt 51). Såsom den portugisiska regeringen med rätta har påpekat framstår det inte som rimligt att kräva att skattemyndigheterna under alla omständigheter godtar att en beskattningsbar person har möjlighet att ensidigt ändra den avdragsmetod som vederbörande har använt sig av för att fastställa mervärdesskatteavdragen.

42 Av det ovan anförda följer att artikel 173.2 c i mervärdesskattedirektivet, mot bakgrund av principerna om skatteneutralitet, rättssäkerhet och proportionalitet, ska tolkas så, att den inte utgör hinder för att en medlemsstat, som med stöd av denna bestämmelse tillåter beskattningsbara personer med blandad verksamhet att göra avdrag för mervärdesskatt på grundval av användningen av alla eller en del av de varor och tjänster som används för att utföra såväl transaktioner vilka medför rätt till avdrag som transaktioner vilka inte medför rätt till avdrag, förbjuder dessa beskattningsbara personer att byta metod för mervärdesskatteavdrag efter det att den slutliga andelen (slutlig pro rata) har fastställts.

Den andra frågan

43 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 184–186 i mervärdesskattedirektivet, mot bakgrund av principerna om skatteneutralitet, effektivitet, likvärdighet och proportionalitet, ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken en beskattningsbar person med blandad verksamhet, efter det att den slutliga andelen (slutlig pro rata) har fastställts i enlighet med artikel 175.3 i direktivet, nekas möjlighet att korrigera avdrag för mervärdesskatt som erlagts vid förvärvet av varor och tjänster som används för att utföra såväl transaktioner vilka medför rätt till avdrag som transaktioner vilka inte medför rätt till avdrag, med tillämpning av den ”användningsmetod” som är tillåten enligt nationell rätt med stöd av artikel 173.2 c i nämnda direktiv, i en situation som kännetecknas dels av att den beskattningsbara personen vid den tidpunkt då vederbörande valde avdragsmetod saknade kännedom om att en transaktion som denne betraktade som undantagen från mervärdesskatteplikt i själva verket inte var det, dels av att den allmänna preklusionsfrist som enligt nationell rätt gäller för avdragsjusteringar ännu inte hade löpt ut.

44 Det framgår av beslutet om hänskjutande och parternas svar på domstolens frågor att CTT, när bolaget valde att tillämpa den omsättningsbaserade metoden för att göra avdrag för mervärdesskatt för vissa varor och tjänster med avseende på de år som är i fråga i det nationella målet, tog i beaktande att de transaktioner för postbetalning av räkningar som bolaget utförde var undantagna från mervärdesskatteplikt enligt 2007 års förhandsbesked. Under år 2015 fann emellertid den behöriga skattemyndigheten att den liberalisering av postmarknaden som ägde rum från och med den 1 januari 2013 hade begränsat undantaget till att endast avse tjänster som tillhandahålls av det offentliga postväsendet. Det innebar att CTT hade begått ett misstag genom att för åren 2013–2015 betrakta de transaktioner för postbetalning av räkningar såsom undantagna från mervärdesskatteplikt.

45 Domstolen erinrar inledningsvis om att även om den nationella domstolen är ensam behörig att fastställa och bedöma omständigheterna i det nationella målet samt att tolka och tillämpa nationell rätt, ankommer det på EU-domstolen att ge den nationella domstolen ett användbart svar som gör det möjligt för den domstolen att avgöra det mål som pågår där (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 april 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punkterna 37 och 38 och där angiven rättspraxis).

46 I förevarande fall har Europeiska kommissionen, i sitt skriftliga yttrande, och CTT, i sitt svar på EU-domstolens frågor, gjort gällande att de tjänster för betalning av räkningar som är aktuella i det nationella målet skulle kunna utgöra betalningstransaktioner som är undantagna från mervärdesskatteplikt enligt artikel 135.1 d i mervärdesskattedirektivet. CTT har tillagt att det för övrigt var på denna grund och inte på grundval av artikel 132.1 a i direktivet som det i 2007 års tolkningsbesked hade fastställts att dessa tjänster var undantagna från mervärdesskatteplikt. Det ankommer således på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida dessa tjänster omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt enligt artikel 135.1 d.

47 Vid besvarandet av den andra tolkningsfrågan ska man dock utgå från antagandet i beslutet om hänskjutande, det vill säga att dessa tjänster visserligen redan från och med den 1 januari 2013 upphörde att vara undantagna från mervärdesskatteplikt, men att det var först under år 2015 som denna ändring blev tydlig, vilket innebar att CTT, vid tidpunkten för valet av beräkningsmetod, inte kände till att de transaktioner som bolaget ansåg vara undantagna från skatteplikt i själva verket inte var det.

48 På denna punkt ankommer det emellertid på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida CTT borde ha känt till att transaktionerna var mervärdesskattepliktiga, vilket även bland annat beror på huruvida det, till följd av liberaliseringen av den portugisiska postmarknaden, var förutsebart eller inte att undantaget för tjänster som tillhandahålls av det offentliga postväsendet skulle ändras.

49 Efter denna precisering erinrar EU-domstolen om att det i artikel 184 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att det ursprungliga avdraget ska justeras när det är lägre eller högre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra. Enligt artikel 185.1 i direktivet ska justering göras bland annat när de faktorer som ursprungligen beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet har ändrats (dom av den 16 juni 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, punkt 46).

50 Syftet med den justeringsmekanism som föreskrivs i artiklarna 184–186 i mervärdesskattedirektivet är att skapa ett nära och direkt samband mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och användningen av de relevanta varorna och tjänsterna i samband med beskattningsbara transaktioner (dom av den 27 mars 2019, Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, punkt 27). Upprivandet av undantaget för tjänster för postbetalning av räkningar ledde till att detta nära och direkta samband mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och användningen av de relevanta varorna och tjänsterna i samband med beskattningsbara transaktioner upphörde. Detta upprivande innebar således, för åren 2013–2015, en förändring, i den mening som avses i artikel 185 i mervärdesskattedirektivet, av en av de faktorer som inledningsvis hade beaktats vid beräkningen av avdragen. Härav följer att CTT hade rätt att göra en justering med stöd av artikel 184 i nämnda direktiv (se analogt, med avseende på en transaktion som felaktigt ansetts vara mervärdesskattepliktig men som i själva verket var undantagen från mervärdesskatteplikt, dom av den 11 april 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, punkt 39).

51 Det följer även av artiklarna 184 och 185, lästa tillsammans, i mervärdesskattedirektivet att justeringen av avdrag skulle leda till att det slutliga avdragsbeloppet kom att överensstämma med det avdrag som en beskattningsbar person såsom CTT skulle ha haft rätt att göra om bolaget redan från början hade beaktat att tjänsterna för postbetalning av räkningar inte var undantagna från mervärdesskatteplikt (se, analogt, dom av den 16 juni 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, punkt 47).

52 Frågan huruvida en viss transaktion är undantagen från skatteplikt eller inte utgör en väsentlig omständighet som en beskattningsbar person med blandad verksamhet beaktar vid fastställandet av hur avdrag för mervärdesskatt ska göras. Det är i detta avseende tillräckligt att konstatera att om undantaget för en utgående transaktion rivs upp så kan detta få till följd att vissa varor eller tjänster som ansågs vara avsedda för en blandad användning i själva verket endast används för transaktioner som ger rätt till avdrag för mervärdesskatt. Det framgår emellertid tydligt av ordalydelsen i artikel 173 i mervärdesskattedirektivet att denna artikel endast är tillämplig på varor och tjänster som är avsedda för blandad användning. När det gäller varor och tjänster som är avsedda att användas uteslutande för beskattade transaktioner, har de beskattningsbara personerna rätt att dra av all mervärdesskatt som erlagts för varornas förvärv eller tjänsternas tillhandahållande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 oktober 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, punkt 47).

53 Av detta följer i förevarande fall att CTT borde getts rätt att byta avdragsmetod för att kunna göra de avdrag för mervärdesskatt som bolaget skulle ha haft rätt att göra om det redan från början hade kunnat beakta den omständigheten att tjänster för postbetalning av räkningar inte var undantagna från mervärdesskatteplikt under de år som är aktuella i det nationella målet. EU-domstolen kan härvid inte, under dessa omständigheter, godta den portugisiska regeringens argument att en justering av avdragen har ägt rum, såtillvida att skattemyndigheten har accepterat en ändring av de slutliga andelarna för de år som är aktuella i det nationella målet, eftersom tjänsterna för postbetalning av räkningar felaktigt hade ansetts vara undantagna från mervärdesskatteplikt.

54 Även om det i artikel 186 i mervärdesskattedirektivet uttryckligen föreskrivs att det är medlemsstaterna som ska fastställa villkoren för justeringen av mervärdesskatt, ankommer det på dessa att iaktta unionsrätten, och framför allt unionsrättens grundläggande principer, när de antar nationell lagstiftning för att fastställa nämnda villkor (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 april 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, punkterna 27 och 48).

55 Det krävs enligt principen om skatteneutralitet, vilket har angetts ovan i punkt 36, att metoden för att beräkna avdraget för mervärdesskatt, på ett objektivt sätt avspeglar den faktiska andel av de kostnader som uppkommit med anledning av förvärv av varor och tjänster med blandad användning som kan hänföras till transaktioner som ger rätt till avdrag. Det strider således mot denna princip att en medlemsstat vägrar att tillåta en korrigering av metoden för beräkning av avdrag för mervärdesskatt i en sådan situation som den i det nationella målet, förutom om en sådan rättelse inte gör det möjligt att mer exakt fastställa den del av mervärdesskatten som hänför sig till de transaktioner som medför avdragsrätt.

56 Enligt proportionalitetsprincipen har den nationella lagstiftaren möjlighet att, i syfte säkerställa ett väl fungerande mervärdesskattesystem, föreskriva att de formella krav som ställs på de beskattningsbara personerna ska vara förbundna med sanktionsåtgärder som kan utgör ett incitament för dessa att iaktta kraven. Med beaktande av den framträdande plats som avdragsrätten intar i det gemensamma mervärdesskattesystemet ska en sanktionsåtgärd som innebär en total vägran att låta en beskattningsbar person göra ett avdrag som vederbörande hade rätt till dock betraktas som oproportionerlig för det fall det inte har styrkts att det föreligger skatteundandragande eller negativ påverkan på statsbudgeten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 april 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punkterna 48 och 51).

57 I förevarande fall finns det ingenting i handlingarna i målet vid domstolen som indikerar att CTT skulle ha gjort sig skyldigt till bedrägeri eller missbruk.

58 Den portugisiska regeringen har slutligen påpekat att även om CTT hade rätt att byta metod för avdrag för mervärdesskatt, begärdes justeringen för sent. Den allmänna frist på fyra år som föreskrivs i artikel 98.2 CIVA för ändring eller justering av avdrag, och som börjar löpa från det att avdragsrätten

eller rätten till återbetalning av överskjutande skatt inträder, är enligt regeringen nämligen inte tillämplig när den slutliga andelen (slutlig pro rata) har fastställts med stöd av artikel 175.3 i mervärdesskattedirektivet.

59 Det ska härvid erinras om att det följer av principen om rättssäkerhet att en preklusionsfrist som innebär att en beskattningsbar person som inte är tillräckligt omsorgsfull och som har underlåtit att före fristens utgång göra avdrag för ingående mervärdesskatt förlorar sin avdragsrätt, inte kan anses vara oförenlig med bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, i den mån fristen dels tillämpas på samma sätt på de rättigheter av liknande slag inom skatteområdet som grundas på nationell rätt som på dem som grundas på unionsrätten (likvärdighetsprincipen), dels inte innebär att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva avdragsrätten (effektivitetsprincipen) (dom av den 26 april 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punkt 38).

60 I det aktuella fallet framgår det visserligen inte av de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat att den nationella lagstiftning som är i fråga i det nationella målet föreskriver andra regler för mervärdesskatt än de som gäller för andra typer av skatter enligt nationell rätt. Däremot utgör *effektivitetsprincipen* hinder för en sådan lagstiftning, då dessa bestämmelser kan medföra att en beskattningsbar person, under sådana omständigheter som dem som är aktuella i det nationella målet, fråntas möjligheten att korrigera sina mervärdesskattedeklarationer när den slutliga andelen (slutlig pro rata) har fastställts, trots att den preklusionsfrist på fyra år som gäller enligt nämnda lagstiftning ännu inte har löpt ut. Under sådana omständigheter blir det nämligen praktiskt taget omöjligt, eller åtminstone orimligt svårt, att utöva den rätt att justera avdrag för mervärdesskatt som nämns ovan i punkt 51 (se, analogt, dom av den 26 april 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punkterna 40 och 41).

61 I detta avseende bör det även erinras om att nationella domstolar är skyldiga att i möjligaste mån tolka den nationella lagstiftningen på ett sätt som är förenligt med EU-rätten, och att nationella domstolar – även om principen om konform tolkning inte kan tjäna som grund för att nationell rätt tolkas contra legem – är skyldiga att, när så är nödvändigt, ändra rättspraxis eller beslutspraxis om denna grundas på en tolkning av nationell rätt som är oförenlig med ett direktivs syfte (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 maj 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, punkterna 48 och 49).

62 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den andra tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artiklarna 184–186 i mervärdesskattedirektivet, mot bakgrund av principerna om skatteneutralitet, effektivitet och proportionalitet, ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken en beskattningsbar person med blandad verksamhet som har gjort avdrag för mervärdesskatt, som erlagts vid förvärvet av varor och tjänster som används för att utföra såväl transaktioner vilka medför rätt till avdrag som transaktioner vilka inte medför rätt till avdrag enligt ”omsättningsmetoden”, efter det att den slutliga andelen (slutlig pro rata) har fastställts i enlighet med artikel 175.3 i direktivet, nekas möjlighet att korrigera dessa avdrag för mervärdesskatt med tillämpning av ”användningsmetoden” i en situation där

– den berörda medlemsstaten tillåter, med stöd av artikel 173.2 c i nämnda direktiv, beskattningsbara personer med blandad verksamhet att göra avdrag för mervärdesskatt på grundval av användningen av alla eller en del av de varor och tjänster som används för att utföra såväl transaktioner vilka medför rätt till avdrag som transaktioner vilka inte medför rätt till avdrag,

– den beskattningsbara personen vid den tidpunkt då vederbörande valde avdragsmetod inte hade kännedom, och inte heller borde ha haft kännedom, om att en transaktion som vederbörande betraktade som undantagen från mervärdesskatteplikt i själva verket inte var det,

– den allmänna preklusionsfrist som enligt nationell rätt gäller för avdragsjusteringar ännu inte har löpt ut, och

– bytet av avdragsmetod gör det möjligt att mer exakt fastställa den del av mervärdesskatten som hänför sig till de transaktioner som medför avdragsrätt.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjunde avdelningen) följande:

1) **Artikel 173.2 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, mot bakgrund av principerna om skatteneutralitet, rättssäkerhet och proportionalitet, ska tolkas så, att den inte utgör hinder för att en medlemsstat, som med stöd av denna bestämmelse tillåter beskattningsbara personer med blandad verksamhet att göra avdrag för mervärdesskatt på grundval av användningen av alla eller en del av de varor och tjänster som används för att utföra såväl transaktioner vilka medför rätt till avdrag som transaktioner vilka inte medför rätt till avdrag, förbjuder dessa beskattningsbara personer att byta metod för mervärdesskatteavdrag efter det att den slutliga andelen (slutlig pro rata) har fastställts.**

2) **Artiklarna 184–186 i direktiv 2006/112, mot bakgrund av principerna om skatteneutralitet, effektivitet och proportionalitet, ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken en beskattningsbar person med blandad verksamhet som har gjort avdrag för mervärdesskatt, som erlagts vid förvärvet av varor och tjänster som används för att utföra såväl transaktioner vilka medför rätt till avdrag som transaktioner vilka inte medför rätt till avdrag enligt ”omsättningsmetoden”, efter det att den slutliga andelen (slutlig pro rata) har fastställts i enlighet med artikel 175.3 i direktivet, nekas möjlighet att korrigera dessa avdrag för mervärdesskatt med tillämpning av ”användningsmetoden” i en situation där**

   – **den berörda medlemsstaten tillåter, med stöd av artikel 173.2 c i nämnda direktiv, beskattningsbara personer med blandad verksamhet att göra avdrag för mervärdesskatt på grundval av användningen av alla eller en del av de varor och tjänster som används för att utföra såväl transaktioner vilka medför rätt till avdrag som transaktioner vilka inte medför rätt till avdrag,**

   – **den beskattningsbara personen vid den tidpunkt då vederbörande valde avdragsmetod inte hade kännedom, och inte heller borde ha haft kännedom, om att en transaktion som vederbörande betraktade som undantagen från mervärdesskatteplikt i själva verket inte var det,**

   – **den allmänna preklusionsfrist som enligt nationell rätt gäller för avdragsjusteringar ännu inte har löpt ut, och**

   – **bytet av avdragsmetod gör det möjligt att mer exakt fastställa den del av mervärdesskatten som hänför sig till de transaktioner som medför avdragsrätt.**

Underskrifter