

Downloaded via the EU tax law app / web

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

30 april 2020 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Aftrek van de voorbelasting – Artikel 173 – Gemengd belastingplichtige – Aftrekmethode – Aftrek pro rata – Aftrek volgens het gebruik – Artikelen 184 tot en met 186 – Herziening van de aftrek – Wijziging in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen – Handeling in een later stadium die ten onrechte werd geacht vrijgesteld van btw te zijn – Nationale maatregel die een verandering van aftrekmethode voor de reeds afgelopen jaren verbiedt – Vervaltermijn – Beginselen van fiscale neutraliteit, rechtszekerheid, doeltreffendheid en evenredigheid”

In zaak C-661/18,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [scheidsgerecht voor belastingzaken (centrum voor bestuursrechtelijke arbitrage), Portugal] bij beslissing van 15 oktober 2018, ingekomen bij het Hof op 22 oktober 2018, in de procedure

CTT – Correios de Portugal

tegen

Autoridade Tributária e Aduaneira,

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: P. G. Xuereb (rapporteur), kamerpresident, T. von Danwitz en A. Kumin, rechters,

advocaat-generaal: M. Szpunar,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- CTT – Correios de Portugal, vertegenwoordigd door A. Fernandes de Oliveira, advogado,
- de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes, T. Larsen, R. Campos Laires en P. Barros da Costa als gemachtigden,
- de Spaanse regering, vertegenwoordigd door S. Jiménez García als gemachtigde,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en B. Rechená als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten, het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging 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”), alsook van de beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid, gelijkwaardigheid en evenredigheid.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen CTT – Correios de Portugal (hierna: „CTT”) en de Autoridade Tributária e Aduaneira (belasting- en douanediens, Portugal) over de herziening van de aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) die CTT heeft toegepast in het kader van haar activiteiten bestaande in het verrichten van postdiensten.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Titel IX („Vrijstellingen”) van de btw-richtlijn omvat onder meer een hoofdstuk 2 dat betrekking heeft op „vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang”, en een hoofdstuk 3 met „vrijstellingen ten gunste van andere activiteiten”.

4 Artikel 132 van deze richtlijn, dat is opgenomen in hoofdstuk 2 van titel IX, bepaalt in lid 1:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

a) de door openbare postdiensten verrichte diensten en daarmee gepaard gaande goederenleveringen, met uitzondering van personenvervoer en telecommunicatiediensten;

[...]

5 Artikel 135, lid 1, van de btw-richtlijn, dat is opgenomen in hoofdstuk 3 van titel IX, is als volgt verwoord:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

d) handelingen, bemiddeling daaronder begrepen, betreffende deposito's, rekening-courantverkeer, betalingen, overmakingen, schuldvorderingen, cheques en andere handelspapieren met uitzondering van de inning van schuldvorderingen;

[...]

6 Titel X van de btw-richtlijn („Aftrek”) omvat onder meer een hoofdstuk 2 met als opschrift „Evenredige aftrek”, waarin de artikelen 173 tot en met 175 van deze richtlijn zijn opgenomen, en een hoofdstuk 5 met als opschrift „Herziening van de aftrek”, waarin met name de artikelen 184 tot en met 189 van die richtlijn zijn opgenomen.

7 Artikel 173 van de btw-richtlijn bepaalt:

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

[...]

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;

[...]”

8 Artikel 175, lid 3, van die richtlijn luidt:

„De aftrek die op grond van de voorlopige aftrek heeft plaatsgevonden, wordt herzien nadat voor elk jaar in het daaropvolgende jaar de definitieve aftrek is vastgesteld.”

9 Artikel 184 van die richtlijn preciseert:

„De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen.”

10 Artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt:

„De herziening vindt met name plaats indien zich na de btw-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen [...].”

11 Artikel 186 van deze richtlijn luidt:

„De lidstaten stellen nadere regels voor de toepassing van de artikelen 184 en 185 vast.”

Portugees recht

12 Artikel 9 van de Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (wetboek inzake de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „CIVA”), in de versie die van toepassing is op de feiten in het hoofdgeding, bepaalt:

„Vrijgesteld van de belasting zijn:

[...]

23) de door openbare postdiensten verrichte diensten en daarmee gepaard gaande goederenleveringen, met uitzondering van telecommunicatiediensten;

24) leveringen, tegen de nominale waarde, van in omloop zijnde postzegels of zegels en de daarmee samenhangende commissies op de verkoop;

[...]

13 Artikel 22 CIVA („Ontstaan en omvang van het recht op aftrek”) bepaalt in de leden 1 tot en met 3 ervan:

„1. Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting overeenkomstig de artikelen 7 en 8 verschuldigd wordt, en wordt uitgeoefend door op het totale bedrag van de over een aangiftetijdvak verschuldigde belasting uit hoofde van door de belastingplichtige verrichte belaste handelingen, het bedrag van de in hetzelfde tijdvak verschuldigde aftrekbare belasting in mindering te brengen.

2. Onverminderd artikel 78 moet de aftrek worden toegepast in de aangifte van het tijdvak – of van een tijdvak na dat tijdvak – waarin de bij de invoeraangiften horende facturen of kwitantie voor de betaling van btw zijn ontvangen.

3. Indien de in het vorige lid bedoelde documenten worden ontvangen in een ander aangiftetijdvak dan het tijdvak waarin zij zijn uitgereikt, mag de aftrek, indien dat nog mogelijk is, worden toegepast in het aangiftetijdvak waarin zij zijn uitgereikt.”

14 Artikel 23 CIVA („Aftrekmethoden die betrekking hebben op goederen voor gemengd gebruik”) bepaalt:

„1. Wanneer een belastingplichtige bij de uitoefening van zijn activiteiten handelingen verricht waarvoor recht op aftrek bestaat en handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat overeenkomstig artikel 20, wordt de aftrek van de betaalde voorbelasting over de verwerving van goederen en diensten die worden gebruikt voor de verrichting van beide soorten handelingen, als volgt bepaald:

[...]

b) Onverminderd het bepaalde onder a), is voor goederen en diensten die bestemd zijn voor de verrichting van handelingen in het kader van de uitoefening van een in artikel 2, lid 1, onder a), bedoelde economische activiteit, en waarvoor deels geen recht op aftrek bestaat, de belasting procentueel aftrekbaar in verhouding tot het jaarbedrag van de handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat.

[...]

2. Niettegenstaande lid 1, onder b), mag de belastingplichtige de aftrek toepassen volgens het daadwerkelijke gebruik van de gebruikte goederen en diensten of van een deel daarvan, op basis van objectieve criteria die het mogelijk maken vast te stellen in welke mate deze goederen en diensten worden gebruikt in het kader van handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat en voor handelingen waarvoor dit recht niet bestaat, ofschoon het directoraat-generaal belastingen de belastingplichtige bijzondere voorwaarden kan opleggen of deze werkwijze een halt kan toeroepen indien het vaststelt dat dit leidt of kan leiden tot aanzienlijke verstoringen van de belastingheffing.

[...]

4. Het in lid 1, onder b), bedoelde percentage van de aftrek is de uitkomst van een breuk met in de teller het jaarlijkse bedrag, de btw niet inbegrepen, van de handelingen waarvoor volgens

artikel 20, lid 1, recht op aftrek bestaat, en in de noemer het jaarlijkse bedrag, de btw niet inbegrepen, van alle handelingen die door de belastingplichtige zijn verricht en voortvloeien uit de uitoefening van een economische activiteit als bedoeld in artikel 2, lid 1, onder a), alsook andere niet-belastbare subsidies dan subsidies voor de uitrusting.

[...]

6. Het in lid 1, onder b), bedoelde percentage van de aftrek, dat voorlopig is berekend op basis van het bedrag van de tijdens het voorgaande jaar verrichte handelingen, en de aftrek die wordt toegepast in overeenstemming met lid 2, die voorlopig is berekend op basis van de objectieve criteria die oorspronkelijk zijn gebruikt voor de toepassing van de methode van het daadwerkelijke gebruik, worden gecorrigeerd aan de hand van de definitieve waarden over het jaar waarop zij betrekking hebben, hetgeen leidt tot een overeenkomstige herziening van de toegepaste aftrek, die moet worden opgevoerd in de aangifte over het laatste tijdvak van het jaar in kwestie.”

15 Artikel 78 CIVA („Herzelingen”) bepaalt in lid 6:

„De correctie van inhoudelijke fouten of rekenfouten bij het inboeken waarnaar wordt verwezen in de artikelen 44 tot en met 51 en 65, in de aangiften die zijn vermeld in artikel 41 en in de opgaven en aangiften die zijn vermeld in artikel 67, lid 1, onder b) en c), is facultatief wanneer daaruit een belasting ten gunste van de belastingplichtige voortvloeit, maar kan slechts worden uitgevoerd binnen de termijn van twee jaar die ingeval van de uitoefening van het recht op aftrek wordt gerekend vanaf het tijdstip waarop dit recht volgens artikel 22, lid 1, ontstaat. De correctie is verplicht wanneer daaruit een belasting ten gunste van de staat voortvloeit.”

16 Artikel 98 CIVA („Ambtshalve verrichte herziening en termijn voor de uitoefening van het recht op aftrek”) bepaalt in lid 2:

„Onverminderd bijzondere bepalingen kan het recht op aftrek of teruggaaf van de te veel betaalde belasting slechts worden uitgeoefend binnen een termijn van vier jaar nadat het recht op aftrek is ontstaan respectievelijk nadat de te veel betaalde belasting is voldaan.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

17 CTT is actief op de markt voor postdiensten in Portugal. Zij neemt onder meer openbardienstverplichtingen op zich op deze markt.

18 De handelingen van CTT die binnen de werkingssfeer van de universele postdienst vallen, zijn uit hoofde van artikel 132, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn vrijgesteld van btw en voor deze handelingen bestaat dus geen recht op aftrek. Aangezien CTT eveneens handelingen verricht die aan de btw zijn onderworpen en waarvoor wel recht op aftrek bestaat, is deze onderneming een zogenaamde „gemengd” belastingplichtige.

19 In een ruling die is vastgesteld in 2007 (hierna: „ruling van 2007”) heeft de belasting? en douaneautoriteit zich op het standpunt gesteld dat de door CTT aangeboden diensten voor de postale betaling van facturen waren vrijgesteld van btw. Die ruling was geldig tot en met 31 december 2012.

20 In 2012 heeft de Portugese wetgever de wettelijke regeling die van toepassing is op het verrichten van postdiensten herzien om de markt vanaf 1 januari 2013 te liberaliseren overeenkomstig richtlijn 2008/6/EG van het Europees Parlement en de Raad van 20 februari 2008 tot wijziging van richtlijn 97/67/EG wat betreft de volledige voltooiing van de interne markt voor postdiensten in de Gemeenschap (PB 2008, L 52, blz. 3).

21 Evenwel zijn er pas in 2015 twijfels gerezen over de fiscale gevolgen van de liberalisering van de Portugese postmarkt. CTT is vanaf april 2015 begonnen de btw te voldoen over de diensten voor de postale betaling van facturen en heeft op 23 juni 2015 verzocht om de ruling van 2007 te actualiseren.

22 In een nieuwe ruling van 20 november 2015 heeft de belasting? en douanediens de gevolgen van de liberalisering van de markt voor postdiensten voor de btw-vrijstelling verduidelijkt en heeft hij gespecificeerd dat de diensten voor de postale betaling van facturen die sinds 1 januari 2013 waren verricht, niet langer onder de btw-vrijstelling voor openbare postdiensten vielen, gelet op het arrest van 23 april 2009, TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248).

23 Dientengevolge heeft CTT in 2016 de btw voldaan over de sinds 1 januari 2013 verrichte handelingen voor de postale betaling van facturen en heeft zij met terugwerkende kracht aanvullende btw voldaan voor 2013, 2014 en 2015 door herzieningsaangiften in te dienen. Bovendien heeft CTT bij deze herzieningsaangiften een andere aftrekmethode toegepast door een gedeelte van de btw die voordien volgens de pro-ratamethode was afgetrokken, volgens de methode van het gebruik af te trekken. Die herziening heeft geleid tot een aanvullende btw-aftrek van in totaal 1 967 567,82 EUR.

24 Nadat bij CTT een controle met betrekking tot belastingjaar 2015 was verricht, heeft de belasting? en douanediens in herinnering gebracht dat niet van aftrekmethode mag worden veranderd wanneer de definitieve evenredige aftrek is toegepast en heeft hij daaruit afgeleid dat het voor CTT, die de definitieve evenredige aftrek reeds had toegepast, te laat was om van aftrekmethode te veranderen. Bovendien heeft de belasting? en douanediens zich op het standpunt gesteld dat er voor de door CTT gevraagde herziening met betrekking tot de wijziging van de aftrekmethode geen enkele wettelijke grondslag bestond in de CIVA. De belasting? en douanediens heeft bijgevolg de aanvullende aftrek als gevolg van de verandering van aftrekmethode geweigerd maar heeft de definitieve evenredige aftrek voor 2013 tot en met 2015 herzien omdat de tijdens die jaren verrichte handelingen voor de postale betaling van facturen niet waren vrijgesteld van btw.

25 Op 21 maart 2018 heeft CTT bij de verwijzende rechter een verzoek tot arbitrage ingediend waarbij zij aanvoerde dat de beginselen van doeltreffendheid en gelijkwaardigheid niet verenigbaar zijn met een uitlegging van de CIVA volgens welke de aftrekmethode enkel bij ontvangst van de facturen kan worden vastgesteld.

26 Tegen deze achtergrond heeft de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [scheidsgerecht voor belastingzaken (centrum voor bestuursrechtelijke arbitrage), Portugal] de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een beslissing over de volgende prejudiciële vragen:

„1) Staan de beginselen van neutraliteit, doeltreffendheid, gelijkwaardigheid en evenredigheid eraan in de weg dat artikel 98, lid 2, [CIVA] aldus wordt uitgelegd dat het niet van toepassing is op gevallen waarin een oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt gewijzigd of herzien?

2) Verzetten deze beginselen zich tegen een wettelijke regeling als die van artikel 23, lid 1,

onder b), en lid 6, [CIVA], wanneer deze bepaling aldus wordt uitgelegd dat een belastingplichtige die voor de berekening van het recht op aftrek van de over goederen en diensten voor gemengd gebruik voldane belasting heeft gekozen voor een coëfficiëntmethode en/of een verdelingscriterium, en die het afgetrokken btw-bedrag heeft gecorrigeerd op basis van de definitieve waarden over het jaar waarop de aftrek betrekking heeft, overeenkomstig lid 6 van die bepaling, die elementen niet met terugwerkende kracht kan wijzigen door een herberekening van de oorspronkelijk toegepaste aftrek die reeds is herzien overeenkomstig die bepaling, naar aanleiding van een aanslag in de btw die met terugwerkende kracht is vastgesteld met betrekking tot een activiteit die aanvankelijk als vrijgesteld werd beschouwd?”

Ontvankelijkheid van het verzoek om een prejudiciële beslissing

27 In haar schriftelijke opmerkingen uit de Portugese regering twijfels over de ontvankelijkheid van de prejudiciële vragen. Ten eerste zet de verwijzende rechter namelijk niet uiteen waarom de beginselen van fiscale neutraliteit, evenredigheid, gelijkwaardigheid en doeltreffendheid in casu relevant zouden zijn. Ten tweede wordt het Hof met deze vragen verzocht om de werkingssfeer van bepalingen van het nationale recht vast te stellen.

28 In dit verband moet eraan worden herinnerd dat het bij artikel 267 VWEU ingevoerde stelsel van samenwerking op een duidelijke scheiding van de taken van de nationale rechterlijke instanties en van het Hof berust. In een krachtens dat artikel ingeleide procedure is het de taak van de rechterlijke instanties van de lidstaten en niet van het Hof om uitlegging te geven aan de nationale bepalingen en staat het niet aan het Hof om uitspraak te doen over de verenigbaarheid van nationale normen met de bepalingen van Unierecht. Het Hof is daarentegen wel bevoegd om de nationale rechter alle uitleggingselementen van Unierecht te geven die hem in staat stellen te beoordelen of de nationale normen verenigbaar zijn met de Unieregeling (arrest van 15 oktober 2015, Iglesias Gutiérrez en Rion Bea, C?352/14 en C?353/14, EU:C:2015:691, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 Ook al verzoekt de verwijzende rechter, gelet op de letterlijke inhoud van zijn prejudiciële vragen, het Hof uitspraak te doen over de verenigbaarheid van een nationale bepaling met het Unierecht, niets belet het Hof dus om de verwijzende rechter een bruikbaar antwoord te geven door hem alle uitleggingselementen van Unierecht te verstrekken die hem in staat zullen stellen zelf uitspraak te doen over de verenigbaarheid van het nationale recht met het Unierecht (arrest van 15 oktober 2015, Iglesias Gutiérrez en Rion Bea, C?352/14 en C?353/14, EU:C:2015:691, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Voor zover de gestelde vragen betrekking hebben op de uitlegging van het Unierecht, is het Hof derhalve in beginsel verplicht daarop te antwoorden (zie in die zin beschikking van 13 december 2012, Debiasi, C?560/11, niet gepubliceerd, EU:C:2012:802, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30 Derhalve dienen de prejudiciële vragen aldus te worden opgevat dat hiermee in wezen wordt verzocht om uitlegging van de btw-richtlijn, meer bepaald van de artikelen 173 en 184 tot en met 186, gelezen in het licht van de Unierechtelijke beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid, gelijkwaardigheid en evenredigheid.

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste prejudiciële vraag

31 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 173 van de btw-richtlijn, gelezen in het licht van de beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid, gelijkwaardigheid en evenredigheid, aldus moet worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat een lidstaat die krachtens deze bepaling belastingplichtigen toestaat de btw-aftrek toe te

passen volgens het gebruik van de goederen en diensten, of van een deel daarvan wanneer die goederen en diensten bestemd zijn voor het verrichten van zowel handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat als handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, die belastingplichtigen verbiedt van aftrekmethode te veranderen nadat de definitieve evenredige aftrek is vastgesteld.

32 Om deze vraag te beantwoorden zij eraan herinnerd dat uit hoofde van artikel 173, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn het aftrekbare gedeelte overeenkomstig de artikelen 174 en 175 van deze richtlijn voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen wordt bepaald in verhouding tot de omzet. Artikel 173, lid 2, onder c), van die richtlijn bepaalt evenwel dat de lidstaten de belastingplichtige kunnen toestaan of ertoe verplichten de aftrek toe te passen volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan [zie in die zin arrest van 18 oktober 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, punten 49 en 50].

33 In casu staat niet ter discussie dat de Portugese wetgever gemengd belastingplichtigen uit hoofde van laatstgenoemde bepaling heeft toegestaan de aftrek toe te passen volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan en dat CTT dus de keuze had om haar btw-aftrek voor goederen en diensten voor gemengd gebruik toe te passen volgens de pro-ratamethode of volgens de methode van het gebruik.

34 In dit verband moet worden opgemerkt dat de toepassing van het stelsel van de btw-aftrek volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan krachtens artikel 173, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn een vrije keuze is waarover de lidstaten beschikken om hun stelsel van belastingheffing te organiseren. Hoewel de lidstaten dus over een beoordelingsmarge beschikken bij de keuze van de te nemen maatregelen ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, moeten zij hun bevoegdheid niettemin uitoefenen met eerbiediging van het Unierecht en de algemene beginselen daarvan, met name de beginselen van evenredigheid, fiscale neutraliteit en rechtszekerheid (zie in die zin arresten van 8 november 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, punten 22 en 23, en 17 mei 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35 Wat allereerst het evenredigheidsbeginsel betreft zij eraan herinnerd dat dit beginsel niet eraan in de weg staat dat een lidstaat die gebruik heeft gemaakt van de bevoegdheid om zijn belastingplichtigen het recht te verlenen om te kiezen voor een bijzondere belastingregeling, een regeling vaststelt die de toepassing van die belastingregeling laat afhangen van een voorafgaande, niet-terugwerkende goedkeuring door de belastingdienst en dat de omstandigheid dat de goedkeuringsprocedure geen terugwerkende kracht heeft, deze procedure niet onevenredig maakt. Een nationale wettelijke regeling als in het hoofdgeding, die belastingplichtigen de mogelijkheid ontzegt om nadat de definitieve evenredige aftrek is vastgesteld het stelsel van de aftrek volgens het gebruik toe te passen, gaat dus niet verder dan nodig is voor de juiste inning van de btw (zie, naar analogie met de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen, arrest van 17 mei 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, punten 43-45 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36 Wat vervolgens het beginsel van fiscale neutraliteit betreft blijkt uit de rechtspraak van het Hof weliswaar dat de lidstaten krachtens artikel 173, lid 2, onder c), van richtlijn 2006/112 voor een bepaalde handeling een andere methode of verdeelsleutel kunnen toepassen dan de methode die is gebaseerd op de omzet, mits krachtens het beginsel van fiscale neutraliteit gewaarborgd is dat het aftrekbare gedeelte van de voorbelasting met die methode nauwkeuriger wordt bepaald dan bij toepassing van de methode die is gebaseerd op de omzet. Elke lidstaat die besluit om de belastingplichtige toe te staan of ertoe te verplichten de aftrek toe te passen volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan, moet dus erop toezien dat de wijze van

berekening van het recht op aftrek het mogelijk maakt dat het deel van de btw dat ziet op handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, zo nauwkeurig mogelijk wordt bepaald. Het aan het gemeenschappelijke btw-stelsel inherente beginsel van fiscale neutraliteit vereist immers dat de wijze van berekening van de aftrek objectief weergeeft welk deel van de uitgaven voor de verwerving van goederen en diensten voor gemengd gebruik werkelijk toe te rekenen is aan handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat [zie in die zin arrest van 18 oktober 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C?153/17, EU:C:2018:845, punten 51 en 52 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

37 Evenwel heeft het Hof gepreciseerd dat de gekozen methode niet per se de meest nauwkeurige moet zijn, maar een nauwkeuriger resultaat moet kunnen waarborgen dan het resultaat dat voortvloeit uit de toepassing van de verdeelsleutel volgens de omzet [zie in die zin arrest van 18 oktober 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C?153/17, EU:C:2018:845, punt 53 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

38 Hieruit volgt dat het beginsel van fiscale neutraliteit, anders dan CTT in wezen stelt, niet aldus mag worden uitgelegd dat in elke situatie in die mate naar de meest nauwkeurige aftrekmethode moet worden gezocht dat systematisch wordt geëist dat de oorspronkelijk toegepaste aftrekmethode weer ter discussie wordt gesteld, zelfs nadat de definitieve evenredige aftrek is vastgesteld.

39 Ten eerste zou een dergelijke uitlegging het in artikel 173, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn vastgestelde prerogatief van de lidstaten om belastingplichtigen toe te staan de aftrek toe te passen volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan volledig uithollen, aangezien die toestemming in de praktijk een verplichting zou worden. In dit verband volstaat het in herinnering te brengen dat de inaanmerkingneming van de beginselen die ten grondslag liggen aan het btw-stelsel maar waarvan de wetgever op goede gronden mag afwijken, in elk geval geen uitlegging kan rechtvaardigen welke een door de wetgever uitdrukkelijk gewilde afwijking elk nuttig effect zou ontnemen (arrest van 14 december 2016, Mercedes Benz Italia, C?378/15, EU:C:2016:950, punt 42).

40 Ten tweede zou een dergelijke uitlegging in strijd zijn met de rechtspraak dat de btw-richtlijn de belastingplichtige die de keuze heeft tussen twee handelingen, niet de verplichting oplegt die handeling te kiezen waarvoor de hoogste btw is verschuldigd. Integendeel, de belastingplichtige heeft het recht om zijn activiteit zodanig te structureren dat de omvang van zijn belastingschuld beperkt blijft (zie in die zin arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a., C?255/02, EU:C:2006:121, punt 73).

41 Wat ten slotte het rechtszekerheidsbeginsel betreft verlangt dit beginsel dat de fiscale situatie van een belastingplichtige, gezien zijn rechten en plichten jegens de belastingdienst, niet gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse blijft (zie in die zin arresten van 6 februari 2014, Fatorie, C?424/12, EU:C:2014:50, punt 46, en 17 mei 2018, Vámos, C?566/16, EU:C:2018:321, punt 51). Zoals de Portugese regering terecht in herinnering brengt, lijkt het niet redelijk om van de belastingautoriteiten te eisen dat zij in alle omstandigheden aanvaarden dat een belastingplichtige eenzijdig een andere aftrekmethode kan toepassen dan de aftrekmethode die hij heeft gebruikt om de af te trekken btw-bedragen vast te stellen.

42 Uit het voorgaande volgt dat artikel 173, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn, gelezen in het licht van de beginselen van fiscale neutraliteit, rechtszekerheid en evenredigheid, aldus moet worden uitgelegd dat het er niet aan in de weg staat dat een lidstaat die krachtens deze bepaling belastingplichtigen toestaat de btw-aftrek toe te passen volgens het gebruik van de goederen en diensten, of van een deel daarvan wanneer die goederen en diensten bestemd zijn voor het verrichten van zowel handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat als handelingen waarvoor geen

recht op aftrek bestaat, die belastingplichtigen verbiedt van btw-aftrekmethode te veranderen nadat de definitieve evenredige aftrek is vastgesteld.

Tweede prejudiciële vraag

43 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 184 tot en met 186 van de btw-richtlijn, gelezen in het licht van de beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid, gelijkwaardigheid en evenredigheid, aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling op grond waarvan een belastingplichtige de mogelijkheid wordt ontzegd om, nadat de definitieve evenredige aftrek is vastgesteld op grond van artikel 175, lid 3, van deze richtlijn, de aftrek te corrigeren van de btw over de verwerving van goederen of diensten die bestemd zijn voor het verrichten van zowel handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat als handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, en daarbij gebruik te maken van de door het nationale recht krachtens artikel 173, lid 2, onder c), van deze richtlijn toegestane methode van het gebruik, in een situatie waarin ten eerste de belastingplichtige bij zijn keuze van aftrekmethode niet wist dat een volgens hem vrijgestelde handeling in werkelijkheid niet was vrijgesteld en ten tweede de in het nationale recht vastgestelde algemene vervaltermijn voor de herziening van de aftrek nog niet was verstreken.

44 Uit de verwijzingsbeslissing en uit de antwoorden van partijen op de vragen van het Hof blijkt dat CTT, op het moment dat zij ervoor heeft gekozen de btw over bepaalde goederen en diensten voor de in het hoofdgeding aan de orde zijnde jaren af te trekken volgens de methode die gebaseerd is op de omzet, ervan uitging dat de door haar verrichte handelingen voor de postale betaling van facturen volgens de ruling van 2007 waren vrijgesteld van btw. In 2015 heeft de bevoegde belastingautoriteit zich echter op het standpunt gesteld dat als gevolg van de liberalisering van de postmarkt vanaf 1 januari 2013 de omvang van de vrijstelling werd beperkt tot uitsluitend door de openbare postdiensten verrichte diensten. CTT zou voor 2013 tot en met 2015 dan ook ten onrechte hebben aangenomen dat de handelingen voor de postale betaling van facturen waren vrijgesteld van btw.

45 Om te beginnen zij eraan herinnerd dat de nationale rechter weliswaar bij uitsluiting bevoegd is om de feiten van het hoofdgeding vast te stellen en te beoordelen en het nationale recht uit te leggen en toe te passen, maar het Hof tot taak heeft de nationale rechter een voor de oplossing van het bij hem aanhangige geding nuttig antwoord te geven (zie in die zin arrest van 26 april 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punten 37 en 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

46 In casu heeft zowel de Europese Commissie – in haar schriftelijke opmerkingen – als CTT – in haar antwoord op de vragen van het Hof – aangevoerd dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde diensten voor de betaling van facturen handelingen in verband met betalingen kunnen uitmaken die op grond van artikel 135, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn zijn vrijgesteld van btw. CTT heeft daaraan toegevoegd dat het overigens op deze grondslag en niet op grond van artikel 132, lid 1, onder a), van deze richtlijn is dat de diensten in kwestie als vrijgesteld van btw werden beschouwd in de ruling van 2007. De verwijzende rechter dient dan ook na te gaan of die diensten binnen de werkingssfeer van de btw-vrijstelling van artikel 135, lid 1, onder d), vallen.

47 Om op de tweede prejudiciële vraag te antwoorden moet worden uitgegaan van de in de verwijzingsbeslissing opgenomen premisse dat hoewel die diensten vanaf 1 januari 2013 niet meer waren vrijgesteld van btw, deze wijziging pas in 2015 duidelijk is geworden, zodat CTT op het moment dat zij de aftrekmethode koos, niet wist dat de handelingen waarvan zij dacht dat zij waren vrijgesteld in werkelijkheid niet waren vrijgesteld.

48 Daarbij staat het evenwel aan de verwijzende rechter om na te gaan of CTT te goeder trouw

was, waarbij het in dit opzicht met name van belang is of na de liberalisering van de Portugese postmarkt al dan niet veranderingen met betrekking tot de vrijstelling van de door de openbare postdiensten verrichte diensten te verwachten waren.

49 Na deze precisering zij om te beginnen eraan herinnerd dat artikel 184 van de btw-richtlijn bepaalt dat de oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen. Volgens artikel 185, lid 1, van deze richtlijn vindt herziening met name plaats in geval van wijzigingen in de elementen die oorspronkelijk in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek (arrest van 16 juni 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, punt 46).

50 Het herzieningsmechanisme waarin de artikelen 184 tot en met 186 van de btw-richtlijn voorzien, beoogt een nauw en rechtstreeks verband te vestigen tussen het recht op aftrek van voorbelasting en het gebruik van de betrokken goederen of diensten voor belaste handelingen in een later stadium (arrest van 27 maart 2019, Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, punt 27). Doordat is teruggekomen van de vrijstelling voor de diensten voor de postale betaling van facturen, is die nauwe en rechtstreekse band tussen het recht op aftrek van voorbelasting en het gebruik van de betrokken goederen of diensten voor belaste handelingen in een later stadium verbroken. Bijgevolg is er voor 2013 tot en met 2015 sprake van een wijziging in de zin van artikel 185 van de btw-richtlijn in een van de elementen die oorspronkelijk voor de berekening van de aftrek in aanmerking waren genomen. Hieruit volgt dat CTT op grond van artikel 184 van deze richtlijn recht had op herziening (zie naar analogie met een handeling die ten onrechte werd geacht onderworpen te zijn aan btw maar in werkelijkheid was vrijgesteld, arrest van 11 april 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, punt 39).

51 Uit de gezamenlijke lezing van de artikelen 184 en 185 van de btw-richtlijn komt tevens naar voren dat de herziening van de aftrek erin moet resulteren dat het bedrag van de uiteindelijk toegepaste aftrek overeenkomt met het bedrag van de aftrek die een belastingplichtige zoals CTT gerechtigd was toe te passen indien deze oorspronkelijk rekening had gehouden met het feit dat de diensten voor de postale betaling van facturen niet waren vrijgesteld van btw (zie naar analogie arrest van 16 juni 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, punt 47).

52 In dit verband is de vraag of een bepaalde handeling al dan niet is vrijgesteld een essentieel element dat door een gemengd belastingplichtige in aanmerking wordt genomen om te bepalen hoe hij de btw-aftrek dient toe te passen. Daarbij volstaat het vast te stellen dat wanneer wordt teruggekomen van de vrijstelling voor een handeling in een later stadium, dit als gevolg kan hebben dat bepaalde goederen of diensten waarvan men dacht dat zij waren bestemd voor gemengd gebruik, in werkelijkheid uitsluitend worden gebruikt voor handelingen waarvoor recht op btw-aftrek bestaat. Uit de bewoordingen van artikel 173 van de btw-richtlijn blijkt echter duidelijk dat dit artikel enkel van toepassing is op goederen en diensten die bestemd zijn voor gemengd gebruik. Voor goederen en diensten die zijn bestemd om uitsluitend te worden gebruikt voor het verrichten van belaste handelingen, mag de volledige belasting die op de verwerving of de levering heeft gedrukt, door de belastingplichtige in aftrek worden gebracht [zie in die zin arrest van 18 oktober 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, punt 47].

53 Hieruit volgt in casu dat CTT het recht had moeten krijgen van aftrekmethode te veranderen om de btw-aftrek te kunnen toepassen waarop zij gerechtigd zou zijn geweest indien zij oorspronkelijk in aanmerking had kunnen nemen dat de diensten voor de postale betaling van facturen niet waren vrijgesteld van btw voor de in het hoofdgeding aan de orde zijnde jaren. In dit opzicht faalt het argument van de Portugese regering dat een herziening van de aftrek heeft plaatsgevonden daar de belastingautoriteit de herziening van de definitieve evenredige aftrek voor de in het hoofdgeding aan de orde zijnde jaren heeft toegestaan, omdat de diensten voor de

postale betaling van facturen ten onrechte als vrijgesteld van btw waren beschouwd.

54 Vervolgens moeten de lidstaten, zelfs al gelast artikel 186 van de btw-richtlijn hun uitdrukkelijk om de voorwaarden voor de herziening van de btw te bepalen, het Unierecht, in het bijzonder de grondbeginselen ervan, eerbiedigen wanneer zij een nationale regeling tot vaststelling van deze nadere regels uitvaardigen (zie in die zin arrest van 11 april 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, punten 27 en 48).

55 Zoals in punt 36 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, vereist het beginsel van fiscale neutraliteit dat de wijze van berekening van de btw-af trek objectief weergeeft welk deel van de uitgaven voor de verwerving van goederen en diensten voor gemengd gebruik werkelijk toe te rekenen is aan handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat. Dit beginsel verzet zich dus ertegen dat een lidstaat een correctie van de methode voor de aftrek van btw weigert in een situatie als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, tenzij een dergelijke correctie het niet mogelijk maakt om nauwkeuriger te bepalen welk deel van de btw ziet op handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat.

56 Krachtens het evenredigheidsbeginsel kan de nationale wetgever, teneinde de goede werking van het btw-stelsel te verzekeren, aan de niet-nakoming van de formele verplichtingen van de belastingplichtigen sancties verbinden die hen ertoe kunnen aanzetten die verplichtingen na te komen. Gelet op de prominente plaats die het recht op aftrek in het gemeenschappelijke btw-stelsel inneemt, lijkt een sanctie die erin bestaat een belastingplichtige volstrekt de uitoefening te ontzeggen van het recht op de aftrek die hij gerechtigd was toe te passen, echter onevenredig te zijn in een geval waarin geen fraude en geen nadelige gevolgen voor de overheidsbegroting zijn vastgesteld (zie in die zin arrest van 26 april 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punten 48 en 51).

57 In casu komt uit het dossier waarover het Hof beschikt geen enkele aanwijzing naar voren die erop duidt dat CTT fraude of misbruik zou hebben gepleegd.

58 Ten slotte wijst de Portugese regering erop dat CTT weliswaar het recht had om van methode voor de aftrek van btw te veranderen, maar te laat om de herziening heeft verzocht. Terwijl artikel 98, lid 2, CIVA voor de wijziging of herziening van de aftrek voorziet in een algemene termijn van vier jaar die ingaat op het tijdstip waarop het recht op aftrek is ontstaan of waarop te veel belasting is betaald, is de toepassing van deze termijn immers uitgesloten wanneer de definitieve evenredige aftrek is vastgesteld uit hoofde van artikel 175, lid 3, van de btw-richtlijn.

59 In dit verband zij eraan herinnerd dat krachtens het rechtszekerheidsbeginsel een vervaltermijn die een onvoldoende voortvarende belastingplichtige die heeft nagelaten aanspraak te maken op het recht op aftrek van de voorbelasting, bestraft met het verval van het recht op aftrek, niet kan worden beschouwd als onverenigbaar met het stelsel van de btw-richtlijn, voor zover deze termijn op dezelfde wijze geldt voor soortgelijke rechten in belastingzaken naar nationaal recht en naar Unierecht (gelijkwaardigheidsbeginsel) en de uitoefening van het recht op aftrek in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maakt (doeltreffendheidsbeginsel) (arrest van 26 april 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punt 38).

60 In casu volgt uit de door de verwijzende rechter verstrekte gegevens weliswaar niet dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling op het gebied van de btw in een stelsel voorziet dat verschilt van het stelsel waarin op andere belastinggebieden van het nationale recht is voorzien, maar daar staat tegenover dat het doeltreffendheidsbeginsel zich verzet tegen een dergelijke regeling voor zover deze in omstandigheden als die van het hoofdgeding een belastingplichtige de mogelijkheid kan ontnemen om zijn btw-aangiften te corrigeren wanneer de definitieve evenredige aftrek is vastgesteld, ook al is de in die regeling vastgestelde vervaltermijn

van vier jaar nog niet verstreken. In dergelijke omstandigheden wordt de uitoefening van het recht op herziening van de btw-aftrek, dat in herinnering is gebracht in punt 51 van het onderhavige arrest, in de praktijk immers onmogelijk of althans uiterst moeilijk (zie naar analogie arrest van 26 april 2018, Zabrus Siret, C-781/17, EU:C:2018:283, punten 40 en 41).

61 Dienaangaande dient nog in herinnering te worden gebracht dat de nationale rechters het nationale recht zoveel mogelijk conform het Unierecht moeten uitleggen en ertoe verplicht zijn, daar de verplichting tot conforme uitlegging niet kan dienen als grondslag voor een uitlegging contra legem van het nationale recht, om in voorkomend geval rechtspraak of een beslissingspraktijk te wijzigen wanneer deze berust op een met de doelstellingen van een richtlijn onverenigbare uitlegging van het nationale recht (zie in die zin arrest van 8 mei 2019, Zwiżek Gmin Zag??bia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, punten 48 en 49).

62 Gelet op een en ander dient op de tweede prejudiciële vraag te worden geantwoord dat de artikelen 184 tot en met 186 van de btw-richtlijn, gelezen in het licht van de beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid en evenredigheid, aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling op grond waarvan een belastingplichtige die de btw over de verwerving van goederen of diensten die bestemd zijn voor het verrichten van zowel handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat als handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, heeft afgetrokken volgens de methode die is gebaseerd op de omzet, de mogelijkheid wordt ontzegd om, nadat de definitieve evenredige aftrek is vastgesteld op grond van artikel 175, lid 3, van deze richtlijn, deze aftrek te corrigeren en daarbij de methode van het gebruik toe te passen in een situatie waarin:

- de betrokken lidstaat krachtens artikel 173, lid 2, onder c), van die richtlijn belastingplichtigen toestaat de btw-aftrek toe te passen volgens het gebruik van de goederen en diensten, of van een deel daarvan wanneer die goederen en diensten zijn bestemd voor de verrichting van zowel handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat als handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat;
- de belastingplichtige bij zijn keuze van aftrekmethode te goeder trouw was en niet wist dat een volgens hem vrijgestelde handeling in werkelijkheid niet was vrijgesteld;
- de in het nationale recht vastgestelde algemene vervaltermijn voor de herziening van de aftrek nog niet is verstreken, en
- de verandering van aftrekmethode het mogelijk maakt om nauwkeuriger te bepalen welk deel van de btw ziet op handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat.

Kosten

63 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 (Zevende kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 173, lid 2, onder c), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, gelezen in het licht van de beginselen van fiscale neutraliteit, rechtszekerheid en evenredigheid, moet aldus worden uitgelegd dat het er niet aan in de weg staat dat een lidstaat die krachtens deze bepaling belastingplichtigen toestaat de aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) toe te passen volgens het gebruik van de goederen en diensten, of van een deel daarvan wanneer die goederen en diensten bestemd zijn voor het**

verrichten van zowel handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat als handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, die belastingplichtigen verbiedt van btw-aftrekmethode te veranderen nadat de definitieve evenredige aftrek is vastgesteld.

2) De artikelen 184 tot en met 186 van richtlijn 2006/112, gelezen in het licht van de beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid en evenredigheid, moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling op grond waarvan een belastingplichtige die de btw over de verwerving van goederen of diensten die bestemd zijn voor het verrichten van zowel handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat als handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, heeft afgetrokken volgens de methode die is gebaseerd op de omzet, de mogelijkheid wordt ontzegd om, nadat de definitieve evenredige aftrek is vastgesteld op grond van artikel 175, lid 3, van deze richtlijn, deze aftrek te corrigeren en daarbij de methode van het gebruik toe te passen in een situatie waarin:

- de betrokken lidstaat krachtens artikel 173, lid 2, onder c), van die richtlijn belastingplichtigen toestaat de btw-aftrek toe te passen volgens het gebruik van de goederen en diensten, of van een deel daarvan wanneer die goederen en diensten bestemd zijn voor de verrichting van zowel handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat als handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat;**
- de belastingplichtige bij zijn keuze van aftrekmethode te goeder trouw was en niet wist dat een volgens hem vrijgestelde handeling in werkelijkheid niet was vrijgesteld;**
- de in het nationale recht vastgestelde algemene vervaltermijn voor de herziening van de aftrek nog niet is verstreken, en**
- de verandering van aftrekmethode het mogelijk maakt om nauwkeuriger te bepalen welk deel van de btw ziet op handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat.**

ondertekeningen

* Procestaal: Portugees.