

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

9 päivänä kesäkuuta 2016 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 77/388 – 17 artiklan 5 kohdan kolmas alakohta – Soveltamisala – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen – Tavarat ja palvelut, joita käytetään osittain verollisiin ja osittain verottomiin liiketoimiin (sekäkäyttöön tarkoitetut tavarat ja palvelut) – Osittain vähennykseen oikeuttavien ja osittain vähennykseen oikeuttamattomien liiketoimien toteuttamiseen tarkoitetun rakennuksen rakentamista, käyttöä, ylläpitoa ja huoltoa varten hankittujen tavaroiden ja palvelujen käytön määrittäminen – Kansallisen lainsäädännön, jossa säädetään vähennyksen suhdeluvun laskemisesta, muuttaminen – 20 artikla – Vähennysten oikaiseminen – Oikeusvarmuus – Luottamuksensuoja

Asiassa C-332/14,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 5.6.2014 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 9.7.2014, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR

vastaa

Finanzamt Krefeld,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: kolmannen jaoston puheenjohtaja L. Bay Larsen, joka hoitaa neljännen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit J. Malenovský (esittelevä tuomari), M. Safjan, A. Prechal ja K. Jürimäe,

julkisasiamies: P. Mengozzi,

kirjaaja: hallintovirkamies K. Malacek,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 9.7.2015 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja K. Petersen,
- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinään J. Kraehling ja L. Christie, avustajanaan barrister R. Hill,
- Euroopan komissio, asiamiehinään M. Wasmeier, G. Braun ja C. Soulay,

kuultuaan julkisasiamiehen 25.11.2015 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL 1995, L 102, s. 18; jäljempänä kuudes direktiivi), 17, 19 ja 20 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (jäljempänä Rey Grundstücksgemeinschaft) ja Finanzamt Krefeld (Krefeldin verotoimisto) ja joka koskee laskentatapaa, jonka avulla määritetään sen arvonlisäveron vähennysoikeus, joka on maksettava tai maksettu sellaisten tavaroiden ja palvelujen hankinnasta, joita käytetään osittain vähennykseen oikeuttavien liiketoimien ja osittain vähennykseen oikeuttamattomien liiketoimien toteuttamiseen tarkoitetun rakennuksen (jäljempänä sekakäyttöön tarkoitettu rakennus) rakentamiseen, huoltoon, käyttöön ja ylläpitoon.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Kuudennen direktiivin 17 artiklassa, jonka otsikko on ”Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus”, säädetään seuraavaa:

”1. Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

2. Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka [hän] on velvollinen maksamaan:

a) arvonlisäver[on], joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle;

— —

5. Sellaisten tavaroiden ja palvelujen osalta, joita verovelvollinen käyttää sekä 2 ja 3 kohdan mukaan vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, vähennys voidaan myöntää vain siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta.

Tämä suhdeluku on laskettava 19 artiklan mukaisesti kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin:

a) oikeuttaa verovelvollisen laskemaan toimintansa jokaiselle toimialalle erillisen suhdeluvun, jos jokaisesta toimialasta pidetään erillistä kirjanpitoa;

b) velvoittaa verovelvollisen laskemaan toimintansa jokaiselle toimialalle erillisen suhdeluvun ja pitämään jokaisesta toimialasta erillistä kirjanpitoa;

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

d) oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen tekemään ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetun säännön mukaisesti vähennyksen jokaisen sellaisen tavarain tai palvelun osalta, joka käytetään

siinä tarkoitettuun liiketoimeen;

e) määrätä, että merkityksetöntä arvonlisäveroa, jota verovelvollinen ei voi vähentää, ei oteta huomioon.

— —”

4 Mainitun direktiivin 19 artiklan, jonka otsikko on ”Vähennyksen suhdeluvun laskeminen”, 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Edellä 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu vähennyksen suhdeluku muodostuu murtoluvusta, jonka

— osoittaja on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu 17 artiklan 2 ja 3 kohdan mukaisesti arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavista liiketoimista,

— nimittäjä on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu osoittajaan sisällytetyistä liiketoimista sekä liiketoimista, jotka eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. — —

— —”

5 Saman direktiivin 20 artiklassa, jonka otsikko on ”Vähennysten oikaiseminen”, säädetään seuraavaa:

”1. Alun perin tehty vähennys on oikaistava jäsenvaltioiden vahvistamien yksityiskohtaisten sääntöjen mukaan, erityisesti:

a) jos vähennys on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu;

b) jos vähennysten määrän määräytymisessä huomioon otetuissa erissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia, etenkin jos kauppa on peruutettu tai hinnanalennus saatu; — —

2. Investointitavaroiden osalta oikaisu suoritetaan viiden vuoden ajalta, mukaan lukien tavarankankinta- tai valmistusvuosi. Kunakin vuonna oikaisu kohdistuu vain viidennekseen näiden tavaroiden verosta. Oikaisu perustuu seuraavien vuosien aikana tapahtuneisiin vähennysoikeuden muutoksiin suhteessa tavarankankinta- tai valmistusvuoteen.

Jäsenvaltiot voivat edellisestä alakohdasta poiketen oikaisua tehdessään käyttää perusteena täydet viisi vuotta kestävää kautta, joka alkaa tavarankankinnan ensimmäisestä käyttöönotosta.

Kiinteistöinvestointien osalta oikaisun perusteena toimivaa kautta voidaan pidentää kahteenkymmeneen vuoteen.

— —”

Saksan oikeus

6 Asia kannalta merkitykselliset Saksan arvonlisäverosäännökset sisältyvät vuoden 1999 liikevaihtoverolakiin (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, s. 1270; jäljempänä UStG).

7 UStG:n 15 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Elinkeinonharjoittaja voi vähentää seuraavat ostoihin sisältyvät verot:

1. toisen elinkeinonharjoittajan tämän mainitun elinkeinonharjoittajan yritykselle toteuttamista tavaroiden luovutuksista ja palveluiden suorituksista lain mukaan kannettava vero.

--

(2) Ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeus ei koske veroa, jota maksetaan tavaroiden luovutuksista, maahantuonnista ja yhteisöhankinnoista sekä palveluiden suorituksista, joita elinkeinonharjoittaja käyttää seuraaviin liiketoimiin:

1. verottomat liiketoimet;

--

(4) Jos elinkeinonharjoittaja käyttää yrityksensä tarkoituksiin sille luovutettua, maahantuotua tai yhteisön sisäisesti hankittua tavaraa tai palvelua vain osittain sellaisten liiketoimien suorittamiseen, jotka eivät oikeuta ostoihin sisältyvän veron vähennykseen, sitä osaa ostohintaan sisältyvästä verosta ei voida vähentää, joka taloudellisesti liittyy niihin liiketoimiin, jotka eivät oikeuta vähennykseen. Elinkeinonharjoittaja voi esittää asianmukaisena arviona nämä vähennyskelvottomat veron osat.”

8 UStG:n 15 §:n 4 momenttiin lisättiin 15.12.2003 annetulla ja 1.1.2004 voimaan tulleella lailla vero-oikeudellisten säännösten muuttamisesta vuonna 2003 (Steueränderungsgesetz 2003; BGBl. 2003 I, s. 2645) kolmas virke, jossa säädetään seuraavaa:

”Ostoihin sisältyvän veron vähennyskelvoton osa voidaan määrittää veron vähennykseen oikeuttamattomien ja siihen oikeuttavien liiketoimien suhteen perusteella ainoastaan silloin, kun mikään muu taloudellinen kohdentaminen ei ole mahdollinen.”

9 Perustelut tämän lisäyksen tekemiseen, sellaisina kuin ne on selostettu ennakkoratkaisupyyntöissä, ovat seuraavat:

”Tällä säännöksellä pyritään ostoihin sisältyvien verojen asianmukaiseen jakautumiseen tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten yhteydessä. Tällä uudella järjestelmällä rajoitetaan liikevaihtoon perustuvan jakoperusteen käyttöä ainoana jakoperusteena. Tämän jakoperusteen käyttö on luvallista ainoastaan silloin, kun mikään muu taloudellinen kohdentaminen ei ole mahdollista.

Muutos on välttämätön, koska Bundesfinanzhof [(liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa)] on todennut 17.8.2001 antamassaan tuomiossa – –, että ostoihin sisältyvien verojen jakaminen myynnin liikevaihtojen välisen suhteen perusteella olisi hyväksyttävä UStG:n 15 §:n 4 momentissa tarkoitettuna asianmukaisena arviona.

Liikevaihtoon perustuvan jakoperusteen soveltaminen yleisenä jakoperusteena kuitenkin johtaisi varsinkin sekakäyttöön tarkoitettujen kiinteistöjen rakentamisen osalta epätarkkoihin jakoihin; – –

Kuudennessa direktiivissä ei kuitenkaan säädetä, että liikevaihtoon perustuvan jakoperusteen soveltaminen yleisenä jakoperusteena olisi pakollista. Tällainen 'suhdelukuun' perustuva järjestelmä – – ei ole jäsenvaltioille pakollinen, koska ne voivat 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan nojalla vahvistaa tästä järjestelmästä poikkeavia jakoperusteita.

Kiinteistöjen hankinnan osalta ostoihin sisältyvän veron jakaminen tuottoarvon ja vaihdanta-arvon välisen suhteen perusteella on niin ikään edelleen mahdollista. – –”

10 UStG:n 15a §:n, jonka otsikko on ”Ostoihin sisältyvän veron oikaiseminen”, 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”(1) Jos alun perin tehtyjen vähennysten määrän määräytymisessä huomioon otetuissa olosuhteissa tapahtuu muutoksia viiden vuoden kuluessa taloushyödykkeen ensimmäisen käytön jälkeen, kunkin muutoksia vastaavan kalenterivuoden osalta on tehtävä tasoitus oikaisemalla vähennystä hankinta- tai rakennuskustannuksia rasittaneiden verojen osalta. Jos kyse on kiinteistöistä, niihin olennaisesti liittyvät osat mukaan lukien, oikeuksista, joihin sovelletaan kiinteistöjä koskevia siviilioikeudellisia säännöksiä, sekä rakennuksista, jotka sijaitsevat muulla kuin itse omistetulla maalla, viiden vuoden pituisen kauden sijasta sovelletaan kymmenen vuoden pituista kautta.

(2) Edellä 1 momentissa tarkoitettu oikaisu on tehtävä lähtökohtaisesti niin, että sen ensimmäisessä virkkeessä tarkoitetuissa tilanteissa oikaistaan viidesosaa ja toisessa virkkeessä tarkoitetuissa tilanteissa kymmenesosaa taloushyödykkeeseen liittyvästä verosta kutakin kalenterivuotta kohden – –.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

11 Vuosina 1999–2004 kiinteistöyhtiö Rey Grundstücksgemeinschaft purki omistamallaan tontilla sijainneen vanhan rakennuksen ja rakensi sille uuden asuin- ja liikerakennuksen. Rakennus valmistui vuonna 2004, ja se käsittää kuusi asuin- ja liikehuoneistoa sekä kymmenen maanalaista pysäköintihallipaikkaa. Osa asuin- ja liikerakennuksesta ja autopaikoista vuokrattiin jo lokakuussa 2002.

12 Rey Grundstücksgemeinschaft laski verovuosien 1999–2003 osalta oikeutensa vähentää purku- ja rakennustöistä maksetun arvonlisäveron soveltamalla jakoperustetta, joka lasketaan seuraavien liikevaihtojen välisen suhteen perusteella: liikevaihto, joka syntyy liikehuoneistojen ja niihin liittyvien pysäköintipaikkojen arvonlisäverollisesta vuokraamisesta, ja liikevaihto, joka syntyy arvonlisäverosta vapautetuista muista vuokraustoimista (jäljempänä liikevaihtoon perustuva jakoperuste). Tämän jakoperusteen perusteella vähennyskelpoisen arvonlisäveron osuudeksi saatiin 78,15 prosenttia. Krefeldin verotoimisto hyväksyi tämän jakoperusteen Finanzgericht Düsseldorfin (verotuomioistuin, Düsseldorf) käsiteltäväksi saatettujen kahden sellaisen muutoksenhaun yhteydessä, joissa oli kyse verovuosia 2001 ja 2002 koskevan vähennyskelpoisen arvonlisäveron määrästä.

13 Kiinteistön tietyt osat, jotka oli alun perin tarkoitettu arvonlisäverollisten toimien toteuttamiseen, vuokrattiin vuonna 2004 arvonlisäverottomasti. Oikaistakseen ostoihin liittyvät vähennykset Rey Grundstücksgemeinschaft laski verovuotta 2004 koskevassa veroilmoituksessaan oikaisun, jonka se oli vahvistanut liikevaihtoon perustuvan jakoperusteen mukaisesti. Rey Grundstücksgemeinschaft ilmoitti tuossa veroilmoituksessa myös mainitun kiinteistön käyttöä, ylläpitoa ja huoltoa varten hankittuihin tavaroihin ja palveluihin liittyvien vähennyskelpoisten arvonlisäverojen määrät. Rey Grundstücksgemeinschaftille palautettavan arvonlisäveron määrä oli sen suorittamien laskelmien mukaan yhteensä noin 3 500 euroa.

14 Krefeldin verotoimisto hylkäsi 1.9.2006 päivätyllä veronoikaisupäätöksellään tämän tuloksen sillä perusteella, että UStG:n 15 §:n 4 momentin kolmannen virkkeen tultua voimaan 1.1.2004 liikevaihtoon perustuvaa jakoperustetta voitiin käyttää ainoastaan silloin, jos mikään muu sekakäyttöön tarkoitettujen tavaroiden ja palvelujen taloudellinen kohdentaminen ei ole mahdollista. Kyseinen verotoimisto totesi, että kiinteistön purkamiseen tai rakentamiseen käytettyjen tavaroiden ja palvelujen taloudellinen kohdentaminen on mahdollista määrittää tarkemmin käyttämällä jakoperustetta, joka vastaa liiketilojen pinta-alan neliömetrimäärän ja asuintilojen pinta-alan neliömetrimäärän välistä suhdetta (jäljempänä pinta-alaan perustuva jakoperuste), ja katsoi, että Rey Grundstücksgemeinschaftin olisi pitänyt käyttää tätä jakoperustetta. Tämän seurauksena Krefeldin verotoimisto vahvisti arvonlisäveron vähennysprosentiksi 38,74 %, joka vastaa rakennuksen sitä kokonaispinta-alaa, jonka vuokraaminen on verollista, sekä vahvisti Rey Grundstücksgemeinschaftille vuoden 2004 osalta palautettavan arvonlisäveron määräksi noin 950 euroa.

15 Finanzgericht Düsseldorf (verotuomioistuim, Düsseldorf) kumosi osittain kyseisen veronoikaisupäätöksen sillä perusteella, että pinta-alaan perustuvaa jakoperustetta oli mahdollista soveltaa ainoastaan kyseessä olevaa kiinteistöä koskevista, 1.1.2004 alkaen kertyneistä ylläpitokustannuksista maksettavan arvonlisäveron osalta. Se vahvisti siten Rey Grundstücksgemeinschaftille palautettavan arvonlisäveron määräksi hieman yli 1 700 euroa vuoden 2004 osalta.

16 Molemmat pääasian osapuolet tekivät tästä päätöksestä Revision-valituksen Bundesfinanzhofiin (liittovaltion ylin verotuomioistuim).

17 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan oikeusriidassa nousee esiin ennen kaikkea kysymyksiä, jotka liittyvät unionin tuomioistuimen 8.11.2012 antamassaan tuomiossaan BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdasta tekemään tulkintaan.

18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuim huomauttaa ensinnäkin, että unionin tuomioistuim katsoi tuossa tuomiossa, että sekakäyttöön tarkoitettujen tavaroiden ja palvelujen jakamisessa on mahdollista käyttää muuta kuin kyseisessä direktiivissä säädettyä liikevaihtoon perustuvaa menetelmää vain, jos tämä menetelmä mahdollistaa vähennysoikeuden tarkemman määrittämisen. Menetelmä, jolla selvitetään, mistä rakennuksen osasta arvonlisävero on maksettu, ja jossa jakoperustetta käytetään vain niiden arvonlisäveromäärien osalta, jotka eivät liity erityisesti näihin osiin tai jotka liittyvät sekakäyttöön tarkoitetun rakennuksen yhteisiin tiloihin, johtaisi kuitenkin tarkempiin tuloksiin. Näin ollen ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuim pohtii, pitäisikö tällainen menetelmä asettaa etusijalle.

19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuim toteaa lisäksi pääsääntöisesti, että unionin tuomioistuim täsmensi 8.11.2012 antamansa tuomion BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) 19 kohdassa, että jäsenvaltio voi käyttää sekakäyttöön tarkoitettujen tavaroiden ja palvelujen kohdentamismenetelmää, joka on jokin muu kuin mainitussa direktiivissä säädetty, ainoastaan

”sekäkäyttöön tarkoitetun rakennuksen rakentamisen kaltaisen tietyn liiketoimen osalta”. Saksan veroviranomaisen käyttämää poikkeavaa menetelmää, jolla jaetaan sekäkäyttöön tarkoitetun kiinteistön rakentamiseen tai hankintaan käytetyt tavarat ja palvelut, sovelletaan kuitenkin myös tavaroihin ja palveluihin, jotka on hankittu tällaisten kiinteistöjen käyttöä, ylläpitoa tai huoltoa varten. Näin ollen ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, onko kuudennen direktiivin mukaista soveltaa samaa menetelmää näihin kahteen menojen ryhmään.

20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa toiseksi, että vaikka unionin tuomioistuin on jo voinut aiemmin todeta, että lainsäädäntömuutos voi synnyttää velvollisuuden oikaista tiettyjä arvonlisäverovähennyksiä, se on tähän mennessä ottanut kantaa yksinomaan sellaisiin lainsäädäntömuutoksiin, jotka vaikuttavat itse vähennysoikeuden olemassaoloon. Näin ollen on epäselvyyttä siitä, onko mainitun direktiivin 20 artikla esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle siltä osin kuin siinä edellytetään oikaisua sen jälkeen kun kyseinen jäsenvaltio on muuttanut sekäkäyttöön tarkoitetuista tavaroista ja palveluista suoritettua arvonlisäveron kohdentamismenetelmää.

21 Kolmanneksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, eivätkö oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteet ole pääasian kaltaisissa olosuhteissa esteenä arvonlisäveroa koskevan oikaisun tekemiselle. Se huomauttaa tässä yhteydessä aluksi, että Saksan lainsäädäntöön ei sisälly nimenomaista säännöstä, jonka mukaan UStG:n 15 §:n 4 momentin kolmannen virkkeen voimaantulo saattaa merkitä arvonlisäveron oikaisuja. Kyseisessä lainsäädännössä ei myöskään säädetä siirtymäjärjestelystä, kun taas 29.4.2004 annetun tuomion Gemeente Leusden ja Holin Groep (C-487/01 ja C-77/02, EU:C:2004:263) 70 kohdasta ilmenee, että tällaisen järjestelmän käyttöön ottamista edellytetään, jos uuden säännön välitön soveltaminen tulee niille, joille se on osoitettu, yllätyksenä. Lisäksi veroviranomaiset olivat hyväksyneet Rey Grundstücksgemeinschaftin käyttämän sekäkäyttöön tarkoitettujen tavaroiden ja palvelujen kohdentamismenetelmän verovuosien 2001 ja 2002 osalta Finanzgericht Düsseldorfissa (verotuomioistuin, Düsseldorf) käytyjen oikeudenkäyntien seurauksena.

22 Tässä tilanteessa Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin) on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Euroopan unionin tuomioistuin on todennut, että [kuudennen direktiivin] 17 artiklan 5 kohdan kolmas alakohta antaa jäsenvaltioille mahdollisuuden siihen, että tiettyyn liiketoimeen, kuten sekäkäyttöön tarkoitetun rakennuksen rakentamiseen, liittyviin ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen suhdeluvun laskemisessa ne asettavat etusijalle jakoperusteen, joka on jokin muu kuin tämän direktiivin 19 artiklan 1 kohtaan sisältyvä liikevaihtoon perustuva jakoperuste, edellyttäen, että valitulla menetelmällä taataan mainitun vähennyksen suhdeluvun tarkempi määrittäminen (tuomio 8.11.2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689).

a) Onko sekäkäyttöön tarkoitetun rakennuksen hankkimisen tai rakentamisen yhteydessä hankitut suoritteet, joiden veron peruste kuuluu hankinta- tai rakennuskustannuksiin, kohdennettava ostoihin sisältyvien vähennyskelpoisten verojen tarkemmassa määrittämisessä ensisijaisesti rakennuksen käyttöä koskeviin (verollisiin tai verottomiin) liiketoimiin, ja onko ainoastaan ne ostoihin sisältyvät verot, joita ei ole kohdennettu tällä tavoin, jaettava pinta-alan tai liikevaihtoon perustuvan jakoperusteen perusteella?

b) Pätevätkö Euroopan unionin tuomioistuimen 8.11.2012 antamassaan tuomiossa BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) vahvistamat periaatteet sekä edelliseen kysymykseen annettu vastaus myös ostoihin sisältyviin veroihin, jotka koskevat sekäkäyttöön tarkoitetun rakennuksen käyttöön, ylläpitoon tai huoltoon liittyviä suoritteita?

2) Onko [kuudennen direktiivin] 20 artiklaa tulkittava siten, että tämän säännöksen mukaista

alun perin tehdyn vähennyksen oikaisua sovelletaan myös tilanteeseen, jossa verovelvollinen on jakanut sekakäyttöön tarkoitetun rakennuksen rakentamiseen liittyvät ostoihin sisältyvät verot tämän direktiivin 19 artiklan 1 kohtaan sisältyvän ja kansallisessa oikeudessa sallitun liikevaihtoon perustuvan jakoperusteen mukaan ja jossa jäsenvaltio asettaa jälkikäteen oikaisukauden kuluessa etusijalle jonkin toisen jakoperusteen?

3) Jos edelliseen kysymykseen vastataan myöntävästi, ovatko oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteet esteenä [kuudennen direktiivin] 20 artiklan soveltamiselle, jos jäsenvaltio ei edellä kuvatun kaltaisia tapauksia varten nimenomaisesti määrää ostoihin sisältyvän veron oikaisusta eikä säädä siirtymäjärjestelystä ja jos Bundesfinanzhof [(liittovaltion ylin verotuomioistuin)] oli aiemmin pitänyt yleisesti ottaen asianmukaisena sitä, että verovelvollinen on jakanut ostoihin sisältyvän veron liikevaihtoon perustuvan jakoperusteen perusteella?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii ensimmäisellä kysymyksellään selvittämään pääasiallisesti, onko kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohtaa tulkittava siten, että tapauksessa, jossa rakennusta käytetään myöhemmässä vaihdannan vaiheessa sekä vähennykseen oikeuttavien liiketoimien että vähennykseen oikeuttamattomien liiketoimien suorittamiseen, jäsenvaltioiden on määrättävä, että tavarat ja palvelut, joita on käytetty aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa kyseisen rakennuksen rakentamiseen tai hankkimiseen, on kohdennettava aluksi yksinomaan yhteen näistä liiketoimien ryhmistä, jotta vain vähennysoikeus, joka on myönnettävä niistä tavaroista ja palveluista, joita ei voida kohdentaa tällä tavalla, määritetään käyttämällä liikevaihtoon perustuvaa jakoperustetta tai vaihtoehtoisesti pinta-alan perustuvaa jakoperustetta sillä edellytyksellä, että tällä jälkimmäisellä menetelmällä taataan vähennyksen suhdeluvun tarkempi määrittäminen. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteleekin lisäksi, sovelletaanko unionin tuomioistuimen tähän kysymykseen antamaa vastausta myös sellaisiin tavarihin ja palveluihin, jotka on hankittu sekakäyttöön tarkoitetun rakennuksen käyttöä, ylläpitoa tai huoltoa varten.

24 Aluksi on todettava, että tässä kysymyksessä viitataan kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan säännöksiin mutta ei täsmennetä erityisesti mitään mainitun säännöksen kolmannessa alakohdassa säädetyistä vaihtoehtoista. Näin ollen on katsottava, että tällä kysymyksellä pyydetään tulkitsemaan yleisesti kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohtaa.

25 Tässä yhteydessä on muistutettava, että vähennysoikeuden laajuus vaihtelee kyseisten tavaroiden ja palvelujen käyttötarkoituksen mukaan. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa säädetään sellaisten tavaroiden ja palvelujen osalta, jotka on tarkoitettu käytettäväksi yksinomaan verollisten liiketoimien toteuttamiseen, että verovelvollisella on oikeus vähentää näiden tavaroiden tai palvelujen hankinnasta tai toimittamisesta maksettu arvonlisävero kokonaisuudessaan, kun taas sekakäyttöön tarkoitettujen tavaroiden ja palvelujen osalta mainitun direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään, että vähennysoikeus koskee vain sitä arvonlisäveron osaa, joka vastaa näiden tavaroiden tai palvelujen avulla toteutettujen, vähennykseen oikeuttavien liiketoimien suhteellista osuutta.

26 Koska vähennysoikeuden laajuus on erilainen arvonlisäverollisten tavaroiden ja palvelujen käyttötarkoituksen mukaan, jäsenvaltioiden on lähtökohtaisesti määrättävä, että verovelvollisten on määrittäessään vähennysoikeutensa määrää ensin kohdennettava aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankkimansa tavarat ja palvelut niihin myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteuttamiinsa eri liiketoimiin, joiden toteuttamiseen ne on tarkoitettu. Tämän jälkeen jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten tehtävänä on soveltaa näihin tavarihin tai

palveluihin vähennysjärjestelmää, joka vastaa niiden kohdentamista, ja tavaroihin tai palveluihin, jotka liittyvät useammantyyppisiin liiketoimiin, on sovellettava mainitun direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa säädettyä järjestelmää.

27 Aluksi on todettava ensimmäisestä vaiheesta, jossa tavarat tai palvelut kohdennetaan liiketoimiin, joiden toteuttamiseen niitä käytetään, jollei kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannessa alakohdassa ilmaistujen erityissäännösten soveltamisesta muuta johdu, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana on määrittää, onko tällainen kohdentaminen tapauksessa, jossa tavaroita tai palveluja käytetään sekakäyttöön tarkoitetun rakennuksen rakentamiseen, käytännössä liian monimutkaista ja näin ollen vaikeasti toteutettavissa.

28 Kansallisessa lainsäädännössä voidaan näet sallia se, että verovelvollisten ei tarvitse kohdentaa näitä tavaroita ja palveluja tiettyihin liiketoimiin tavaroiden ja palveluiden tulevasta käytöstä riippumatta, jos ne liittyvät sekakäyttöön tarkoitetun rakennuksen hankintaan tai rakentamiseen ja jos tämä kohdentaminen on käytännössä vaikeasti toteutettavissa.

29 Lisäksi sellaisten tavaroiden ja palvelujen, jotka on hankittu sekakäyttöön tarkoitetun rakennuksen käyttöä, ylläpitoa tai huoltoa varten, kohdentaminen tämän rakennuksen osalta myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettuihin liiketoimiin vaikuttaa olevan yleensä käytännössä helposti toteutettavissa, mutta on kuitenkin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana selvittää, onko näin pääasiassa kyseessä olevien tavaroiden ja palvelujen osalta.

30 Mikäli näin on, jäsenvaltion ei ole sallittua määrätä, että verovelvolliset on vapautettu kohdentamasta tavaroita ja palveluja, jotka on hankittu sekakäyttöön tarkoitetun rakennuksen käyttöä, ylläpitoa tai huoltoa varten, tämän rakennuksen osalta myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettuihin eri liiketoimiin.

31 Tämän jälkeen toisesta vaiheesta, jossa lasketaan vähennyksen määrä, on muistutettava sellaisten tavaroiden ja palvelujen osalta, joita käytetään sekä vähennykseen oikeuttavien liiketoimien että vähennykseen oikeuttamattomien liiketoimien toteuttamiseen, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan toisen alakohdan mukaan tämä määrä on laskettava lähtökohtaisesti mainitun 19 artiklan mukaisesti kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista tietyn suhdeluvun perusteella käyttämällä liikevaihtoon perustuvaa jakoperustetta.

32 Unionin tuomioistuin on kuitenkin katsonut, että jäsenvaltiot voivat, jos ne päättävät valita mainitun direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannessa alakohdassa säädettyjä tiettyjä vaihtoehtoja, käyttää muuta kuin tämän tuomion edellisessä kohdassa mainittua laskentatapaa, edellyttäen muun muassa, että valitulla menetelmällä taataan, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen suhdeluku määritetään sen perusteella tarkemmin kuin ensin mainitun menetelmän perusteella (ks. vastaavasti tuomio 8.11.2012, BLC Baumarkt, C?511/10, EU:C:2012:689, 24 kohta).

33 Mainittu edellytys ei kuitenkaan tarkoita, että valitun menetelmän olisi välttämättä oltava kaikkein tarkin mahdollinen menetelmä. Kuten näet julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 90 kohdassa, 8.11.2012 annetun tuomion BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689) tuomiolauselmassa edellytetään yksinomaan, että valitulla laskumenetelmällä taataan tarkempi tulos kuin liikevaihtoon perustuvalla jakoperusteella (ks. vastaavasti myös tuomio 10.7.2014, Banco Mais, C?183/13, EU:C:2014:2056, 29 kohta).

34 Kun siis tarkastelun kohteena ovat pääasiassa kyseessä olevien kaltaiset liiketoimet, jotka koostuvat rakennuksen eri osien vuokraamisesta ja joista tietyt oikeuttavat vähennykseen ja toiset ovat vähennykseen oikeuttamattomia, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana on

selvittää, voisiko sellainen vähennysoikeuden laskentatapa, jossa käytetään pinta-alaan perustuvaa jakoperustetta, johtaa tarkempaan tulokseen kuin mikä saadaan käyttämällä liikevaihtoon perustuvaa jakoperustetta.

35 Jäsenvaltiolla tietyissä tapauksissa olevaa mahdollisuutta säätää, että verovelvollisten ei tarvitse kohdentaa kutakin sekakäyttöön tarkoitettun rakennuksen hankkimiseen tai rakentamiseen käytettyä tavaraa tai palvelua tiettyyn myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettuun liiketoimeen, ei aseteta kyseenalaiseksi sillä, että mainittu jäsenvaltio päättää käyttää muuta kuin kuudennessa direktiivissä säädettyä vähennysmenetelmää, koska tämän tuomion 32 kohdassa todettu tarkkuutta koskeva vaatimus liittyy vähennyskelpoisen arvonlisäveron suhdeluvun laskentatapaan eikä käytettyjen tavaroiden ja palvelujen kohdentamiseen.

36 Kaiken edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohtaa on tulkittava siten, että tapauksessa, jossa rakennusta käytetään myöhemmässä vaihdannan vaiheessa sekä tiettyjen vähennykseen oikeuttavien liiketoimien että vähennykseen oikeuttamattomien liiketoimien suorittamiseen, jäsenvaltioiden ei tarvitse määrätä, että tavarat ja palvelut, joita on käytetty aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa kyseisen rakennuksen rakentamiseen, hankkimiseen, käyttöön, ylläpitoon tai huoltoon, on kohdennettava aluksi näihin eri liiketoimiin, jos tällainen kohdentaminen on vaikeasti toteutettavissa, jotta myöhemmin vain vähennysoikeus, joka on myönnettävä niistä tavaroista ja palveluista, joita on käytetty samanaikaisesti sekä tiettyjen vähennykseen oikeuttavien liiketoimien että vähennykseen oikeuttamattomien muiden liiketoimien toteuttamiseen, määritetään käyttämällä liikevaihtoon perustuvaa jakoperustetta tai vaihtoehtoisesti pinta-alaan perustuvaa jakoperustetta sillä edellytyksellä, että tällä jälkimmäisellä menetelmällä taataan vähennyksen suhdeluvun tarkempi määrittäminen.

Toinen kysymys

37 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii toisella kysymyksellään selvittämään pääasiallisesti, onko kuudennen direktiivin 20 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä sille, että mainitun direktiivin 17 artiklan 5 kohdan soveltamisalaan kuuluvien tavaroiden ja palvelujen osalta tehtyjä arvonlisäveron vähennyksiä oikaistaan sen jälkeen, kun näiden vähennysten laskemisessa käytettyä arvonlisäveron jakoperustetta on muutettu kyseisen oikaisukauden kuluessa.

38 Tässä yhteydessä on todettava, että mainitun direktiivin 20 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetään, että alun perin tehdyt vähennykset on oikaistava, jos näiden vähennysten määrän määräytymisessä huomioon otetuissa erissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia, "etenkin" jos kauppa on peruutettu tai hinnanalennus saatu. Sanan "etenkin" käyttö osoittaa, että mainittuja tapauksia ei ole lueteltu tyhjentävästi.

39 Tästä seuraa, että vaikka kyseisessä säännöksessä ei mainita nimenomaisesti tapausta, jossa sekakäyttöön tarkoitettuihin tavaroihin ja palveluihin sovellettavaa vähennysoikeuden laskentatapaa muutetaan, siinä ei myöskään suljeta sitä pois.

40 Näin ollen määritettäessä, koskeeko mainittu säännös tällaista tapausta, on tutkittava sen asiayhteys ja ne tavoitteet, joihin säännöstöllä, johon se kuuluu, pyritään (ks. vastaavasti mm. tuomio 27.11.2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, 34 kohta).

41 Asiayhteydestä, johon kuudennen direktiivin 20 artiklan 1 kohdan b alakohta kuuluu, on todettava, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdasta, luettuna yhdessä saman direktiivin 19 artiklan 1 kohdan kanssa, käy ilmi, että sekakäyttöön tarkoitettuihin tavaroihin ja palveluihin liittyvien vähennyskelpoisten arvonlisäverojen määrät määritetään käyttämällä jakoperustetta, joka voi olla näissä säännöksissä säädetty liikevaihtoon perustuva jakoperuste tai muu saman

direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan mukaisesti valittu jakoperuste, mikäli sen avulla on mahdollista saada kyseisen toiminnan osalta tarkempia tuloksia laskettaessa vähennyksen suhdelukua (ks. vastaavasti tuomio 8.11.2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, 24 kohta).

42 Näin ollen jakoperuste ja siis myös tehtävän vähennyksen laskentatapa ovat kuudennen direktiivin 20 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettuja vähennysten määrän määräytymisessä huomioon otettuja eriä tai tekijöitä.

43 Mainitulla direktiivillä käyttöön otetun oikaisumekanismin tavoitteesta on todettava, että sillä pyritään erityisesti lisäämään arvonlisäverovähennysten tarkkuutta (ks. vastaavasti tuomio 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, 25 kohta ja tuomio 18.10.2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, 31 kohta).

44 Kuten tämän tuomion 32 ja 33 kohdassa muistutetaan, sekakäyttöön tarkoitettujen tavaroiden ja palvelujen osalta on mahdollista poiketa samassa direktiivissä säädetystä vähennysoikeuden määrittämisestä koskevasta menetelmästä vain, jotta voidaan käyttää sellaista toista menetelmää, jolla taataan tarkempi tulos.

45 Näin ollen sillä, että vähennyksiä oikaistaan soveltamalla muuta menetelmää, vain lisätään näiden vähennysten tarkkuutta ja näin ollen sillä edistetään oikaisumekanismin tavoitellun päämäärän toteuttamista.

46 Kuudennen direktiivin 20 artiklan 1 kohdan b alakohdan asiayhteydestä ja kyseisellä direktiivillä käyttöön otetun vähennysten oikaisumekanismin tavoitteesta käy siis ilmi, että tätä säännöstä on tulkittava siten, että se koskee tapausta, jossa muutetaan sekakäyttöön tarkoitettuihin tavaroihin ja palveluihin sovellettavaa vähennysoikeuden laskentatapaa.

47 Kaiken edellä esitetyn perusteella toiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 20 artiklaa on tulkittava siten, että siinä edellytetään, että mainitun direktiivin 17 artiklan 5 kohdan soveltamisalaan kuuluvien tavaroiden ja palvelujen osalta tehtyjä arvonlisäveron vähennyksiä oikaistaan sen jälkeen, kun kyseisen oikaisukauden kuluessa on vahvistettu näiden vähennysten laskemisessa käytettävä arvonlisäveron jakoperuste, jolla poiketaan samassa direktiivissä säädetystä vähennysoikeuden määrittämisestä koskevasta menetelmästä.

Kolmas kysymys

48 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii kolmannella kysymyksellään selvittämään pääasiallisesti, onko oikeusvarmuutta ja luottamuksensuojaa koskevia unionin oikeuden yleisiä periaatteita tulkittava siten, että ne ovat esteenä sovellettavalle kansalliselle lainsäädännölle, jossa ei määrätä nimenomaisesti ostoihin sisältyvän veron osalta kuudennen direktiivin 20 artiklassa tarkoitettua oikaisemisesta sen jälkeen, kun tiettyjen vähennysten laskemisessa käytettyä arvonlisäveron jakoperustetta on muutettu, eikä säädetä siirtymäjärjestelystä, vaikka ylimmän asteen tuomioistuin oli aiemmin pitänyt yleisesti ottaen asianmukaisena sitä, että verovelvollinen oli jakanut ostoihin sisältyvän veron sellaisen jakoperusteen perusteella, jota sovellettiin ennen tätä muutosta.

49 Aluksi on muistutettava, että luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteet ovat osa Euroopan unionin oikeusjärjestystä. Tästä syystä sekä unionin toimielinten että jäsenvaltioiden, kun ne käyttävät unionin direktiiveissä niille annettua toimivaltaa, tulee siis noudattaa niitä (tuomio 29.4.2004, Gemeente Leusden ja Holin Groep, C-487/01 ja C-7/02, EU:C:2004:263, 57 kohta).

50 Lisäksi on huomattava, että vaikka ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella näyttää

olevan epäselvyyttä tavasta, jonka avulla kuudennen direktiivin 20 artikla voidaan sovittaa yhteen oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteiden kanssa, se ei ole muodollisesti asettanut kyseenalaiseksi tämän säännöksen pätevyyttä.

51 Mainitun direktiivin 20 artiklan kaltaista unionin johdetun oikeuden säännöstä on näin ollen tulkittava mahdollisimman pitkälti siten, että se on sopusoinnussa unionin oikeuden yleisten oikeusperiaatteiden ja erityisesti oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteiden kanssa (ks. vastaavasti tuomio 29.4.2010, M ym., C?340/08, EU:C:2010:232, 64 kohta).

52 Siitä, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa kansallisessa lainsäädännössä ei mainita nimenomaisesti velvollisuutta tehdä oikaisu tapauksessa, jossa vähennysoikeuden laskentatapaa on muutettu, on muistutettava, että kuten tämän tuomion 47 kohdassa on todettu, tällainen velvollisuus on seurausta kuudennen direktiivin 20 artiklan säännöksistä.

53 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä käy ilmi, että jäsenvaltioiden on soveltaessaan sellaisia kansallisen oikeuden säännöksiä, joilla saatetaan direktiivi osaksi kansallista oikeutta, tulkittava niitä mahdollisimman pitkälti kyseisen direktiivin mukaisesti (ks. vastaavasti tuomio 27.6.2000, Océano Grupo Editorial ja Salvat Editores, C?240/98–C?244/98, EU:C:2000:346, 31 kohta).

54 Tästä seuraa, että oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteita ei voida tulkita siten, että vähennysoikeuden laskentatavan muutoksen yhteydessä voidaan määrätä kyseisen vähennysoikeuden oikaisusta vain, jos kyseisen muutoksen tehnyt kansallinen lainsäätäjän on lainsäädännössä, jossa se on tehnyt mainitun muutoksen, nimenomaisesti maininnut oikaisun tekemistä koskevan velvollisuuden.

55 Tämän jälkeen on todettava siitä, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa kansallisessa lainsäädännössä muutetaan vähennysoikeuden laskentatapaa mutta ei säädetä siirtymäjärjestelystä, aluksi, että ennakkoratkaisupyynnön asiayhteydestä käy ilmi, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan ”siirtymäjärjestelyn” käsitteellä on katsottava tarkoitettavan säännöksiä, joiden tarkoituksena on jättää tilapäisesti soveltamatta uutta lakia ja joiden nojalla on sovellettava väliaikana kyseistä tilannetta varten perustettua erityistä järjestelmää.

56 Tässä yhteydessä on muistutettava, että uusi oikeussääntö, jota sovelletaan sen säädöksen voimaantulosta lukien, jossa siitä säädetään, on lähtökohtaisesti yhteensopiva unionin oikeuden kanssa (tuomio 7.11.2013, Gemeinde Altrip ym., C?72/12, EU:C:2013:712, 22 kohta). Näin ollen oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteet eivät ole lähtökohtaisesti esteenä sille, että jäsenvaltio voi muuttaa aikaisempaa lakia välittömän oikeusvaikutuksen säätämättä siirtymäjärjestelystä.

57 Tietyissä tilanteissa, joissa oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteet tätä edellyttävät, olosuhteisiin mukautetun siirtymäjärjestelyn käyttöönotto saattaa kuitenkin olla tarpeen.

58 Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin muistuttaa, unionin tuomioistuin on katsonut, että kansallinen lainsäätäjän loukkaa oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteita, jos se antaa yllättäen ja ennalta-arvaamattomasti uuden lain, jossa poistetaan verovelvollisilla siihen asti ollut oikeus, jättämättä niille riittävästi aikaa sopeutua, jos se ei ole tarpeen tavoiteltujen päämäärien saavuttamiseksi (ks. vastaavasti tuomio 29.4.2004, Gemeente Leusden ja Holin Groep (C-487/01 ja C 7/02, EU:C:2004:263, 70 kohta).

59 Erityisesti on todettava, että verovelvollisilla on oltava aikaa sopeutua, jos niiden on niillä siihen asti olleen oikeuden poistamisen vuoksi tehtävä vastaavia taloudellisia sopeutuksia (ks.

vastaavasti tuomio 11.6.2015, Berlington Hungary ym., C?98/14, EU:C:2015:386, 87 kohta).

60 Vaikka katsottaisiinkin, että vähennysoikeuden laskentatavan määrittävän kansallisen lainsäädännön muutosta voitaisiin pitää yllättävänä ja ennalta-arvaamattomana, ei vaikuta siltä, että tämän tuomion kahdessa edellisessä kohdassa muistutetut edellytykset, jotka ovat perusteena asianmukaisen siirtymäjärjestelyn antamiselle, täytyisivät pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa.

61 On näet todettava yhtäältä, että laskentatavan muutoksen vaikutuksena ei ole poistaa verovelvollisilla olevaa vähennysoikeutta, vaan sillä muutetaan sen laajuutta.

62 Toisaalta tällainen muutos ei tarkoita sellaisenaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa, että verovelvollisten olisi tehtävä vastaavia taloudellisia sopeutuksia, eikä sopeutumisaika näin ollen vaikuta ehdottoman tarpeelliselta.

63 Lopuksi on todettava siitä, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa kansallisessa lainsäädännössä muutetaan vähennysoikeuden laskentatapaa, vaikka jokin kyseisen jäsenvaltion ylimmistä tuomioistuimista oli pitänyt aikaisempaa laskentatapaa ”asianmukaisena”, että oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteet, joiden valossa kuudennen direktiivin 20 artiklaa on tulkittava, eivät ole lähtökohtaisesti esteenä sille, että kansallinen lainsäätäjät muuttaa lainsäädäntöään, jolla on tarkoitus panna täytäntöön unionin oikeutta (ks. analogisesti tuomio 14.1.2010, Stadt Papenburg, C?226/08, EU:C:2010:10, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

64 Tästä seuraa erityisesti, että pelkästään se seikka, että jokin kyseisen jäsenvaltion ylimmistä tuomioistuimista on pitänyt tiettyjä kansallisia sääntöjä ”asianmukaisina”, ei ole esteenä sille, että mainittu lainsäätäjät muuttaa niitä ja että tämän muutoksen seurauksena tehdään oikaisuja.

65 Kaikesta edellä esitetystä seuraa, että oikeusvarmuutta ja luottamuksensuojaa koskevia unionin oikeuden yleisiä periaatteita on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä sovellettavalle kansalliselle lainsäädännölle, jossa ei määrätä nimenomaisesti ostoihin sisältyvän veron osalta kuudennen direktiivin 20 artiklassa tarkoitetusta oikaisemisesta sen jälkeen, kun tiettyjen vähennysten laskemisessa käytettyä arvonlisäveron jakoperustetta on muutettu, eikä säädetä siirtymäjärjestelystä, vaikka ylimmän asteen tuomioistuin oli aiemmin pitänyt yleisesti ottaen asianmukaisena sitä, että verovelvollinen oli jakanut ostoihin sisältyvän veron sellaisen jakoperusteen perusteella, jota sovellettiin ennen tätä muutosta.

Oikeudenkäyntikulut

66 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 (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY, 17 artiklan 5 kohtaa on tulkittava siten, että tapauksessa, jossa rakennusta käytetään myöhemmässä vaihdannan vaiheessa sekä tiettyjen vähennykseen oikeuttavien liiketoimien että vähennykseen oikeuttamattomien liiketoimien suorittamiseen, jäsenvaltioiden ei tarvitse määrätä, että tavarat ja palvelut, joita on käytetty aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa kyseisen rakennuksen rakentamiseen, hankkimiseen, käyttöön, ylläpitoon tai huoltoon, on kohdennettava aluksi näihin eri**

liiketoimiin, jos tällainen kohdentaminen on vaikeasti toteutettavissa, jotta myöhemmin vain vähennysoikeus, joka on myönnettävä niistä tavaroista ja palveluista, joita on käytetty samanaikaisesti sekä tiettyjen vähennykseen oikeuttavien liiketoimien että vähennykseen oikeuttamattomien muiden liiketoimien toteuttamiseen, määritetään käyttämällä liikevaihtoon perustuvaa jakoperustetta tai vaihtoehtoisesti pinta-alaan perustuvaa jakoperustetta sillä edellytyksellä, että tällä jälkimmäisellä menetelmällä taataan vähennyksen suhdeluvun tarkempi määrittäminen.

2) Kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 95/7, 20 artiklaa on tulkittava siten, että siinä edellytetään, että mainitun direktiivin 17 artiklan 5 kohdan soveltamisalaan kuuluvien tavaroiden ja palvelujen osalta tehtyjä arvonlisäveron vähennyksiä oikaistaan sen jälkeen, kun kyseisen oikaisukauden kuluessa on vahvistettu näiden vähennysten laskemisessa käytettävä arvonlisäveron jakoperuste, jolla poiketaan samassa direktiivissä säädetystä vähennysoikeuden määrittämistä koskevasta menetelmästä.

3) Oikeusvarmuutta ja luottamuksensuojaa koskevia Euroopan unionin oikeuden yleisiä periaatteita on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä sovellettavalle kansalliselle lainsäädännölle, jossa ei määrätä nimenomaisesti ostoihin sisältyvän veron osalta kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 95/7, 20 artiklassa tarkoitetusta oikaisemisesta sen jälkeen, kun tiettyjen vähennysten laskemisessa käytettyä arvonlisäveron jakoperustetta on muutettu, eikä säädetä siirtymäjärjestelystä, vaikka ylimmän asteen tuomioistuin oli aiemmin pitänyt yleisesti ottaen asianmukaisena sitä, että verovelvollinen oli jakanut ostoihin sisältyvän veron sellaisen jakoperusteen perusteella, jota sovellettiin ennen tätä muutosta.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.