Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

11. travnja 2018.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Ograničenje prava na odbitak pretporeza – Ispravak odbitka pretporeza – Isporuka zemljišta – Pogrešna kvalifikacija kao ‚oporezovana aktivnost' – Naznaka poreza na prvotnom računu – Prodavateljeva izmjena računa"

U predmetu C-532/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Vrhovni upravni sud Litve), odlukom od 3. listopada 2016., koju je Sud zaprimio 18. listopada 2016., u postupku

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

protiv

SEB bankas AB,

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: R. Silva de Lapuerta, predsjednica vijeća, J.-C. Bonichot (izvjestitelj), A. Arabadjiev, S. Rodin, i E. Regan, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Bobek,

tajnik: M. Aleksejev, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 4. listopada 2017.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za SEB bankas AB, M. Bielskienė, u svojstvu pravne savjetnice, uz asistenciju A. Medelienė, *advokatė*,

– za litavsku vladu, D. Kriaučiūnas, R. Krasuckaitė i J. Prasauskienė, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i J. Jokubauskaitė, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 20. prosinca 2017.,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: litavski

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 184. do 186. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1. i ispravak SL 2015., L 323, str. 31.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Državna porezna inspekcija pri Ministarstvu financija Republike Litve, u daljnjem tekstu: porezna uprava) i društva SEB bankas AB, u vezi s obračunom poreza koji je u pogledu tog društva proveden radi ispravka odbitka poreza na dodanu vrijednost (PDV) što ga je ono platilo prilikom kupnje zemljišta.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člankom 12. stavkom 1. točkom (b) Direktive o PDV-u određuje se:

„1. Države članice mogu smatrati poreznim obveznikom svaku osobu koja povremeno provodi transakciju koja se odnosi na aktivnosti iz drugog podstavka članka 9. stavka 1. a posebno jednu od sljedećih transakcija:

[…]

(b) isporuku građevinskog zemljišta.”

4 Članak 135. stavak 1. točka (k) Direktive o PDV-u glasi:

„1. Države članice obvezne su izuzeti sljedeće transakcije:

[…]

(k) isporuka neizgrađenog zemljišta osim isporuke građevinskog zemljišta iz točke (b) članka 12. stavka 1.”

5 U skladu s člankom 179. Direktive o PDV-u:

„Porezni obveznik može provesti odbitak tako da od ukupnog iznosa PDV-a koji duguje za dano porezno razdoblje oduzme ukupni iznos PDV-a za isto razdoblje za koji ima pravo odbitka te ga koristi sukladno članku 178.

Države članice mogu zahtijevati da porezni obveznici koji obavljaju povremene transakcije određene člankom 12. koriste pravo odbitka samo u trenutku isporuke.”

6 U poglavlju 5. Direktive o PDV-u, naslovljenom „Ispravci odbitaka”, nalaze se, među ostalim, članci 184. do 189.

7 Člankom 184. Direktive o PDV-u propisano je:

„Početni odbitak se ispravlja ako je odbitak viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo.”

8 Člankom 185. Direktive o PDV-u određuje se:

„1. Ispravak se posebno obavlja ako nakon obračuna PDV-a dođe do promjena čimbenika korištenih za određivanje iznosa odbitka, primjerice u slučaju otkazivanja kupovine ili ostvarenog sniženja cijena.

2. Odstupajući od stavka 1., ne obavlja se ispravak odbitka ako transakcije ostanu u cijelosti ili djelomično neplaćene ili u slučaju uredno dokazanog uništenja, gubitka ili krađe imovine ili u slučaju robe rezervirane za davanje darova manje vrijednosti ili davanja uzoraka iz članka 16.

U slučaju transakcija koje u cijelosti ili djelomično ostanu neplaćene ili u slučaju krađe države članice mogu zahtijevati ispravak.”

9 Člankom 186. Direktive o PDV-u propisuje se:

„Države članice određuju detaljna pravila za primjenu članaka 184. i 185.”

10 Članak 187. Direktive o PDV-u glasi:

„1. Kod kapitalnih dobara ispravak se raspoređuje na razdoblje od pet godina, uključujući i godinu tijekom koje su dobra stečena ili proizvedena.

Države članice mogu temeljiti ispravak na razdoblju od punih pet godina od trenutka prve uporabe dobara.

Kod nepokretne imovine koja je stečena kao kapitalna dobra, razdoblje ispravka se može produžiti na najviše 20 godina.

2. Godišnji ispravak odnosi se samo na jednu petinu obračunatog PDV-a na kapitalna dobra, ili ako je razdoblje prilagodbe produženo, na odgovarajući dio PDV-a.

Ispravak iz prvog podstavka se provodi na temelju razlika u pravima na odbitak tijekom sljedećih godina u odnosu na pravo tijekom godine kad su ta dobra stečena, proizvedena, ili po potrebi, prvi put korištena.”

11 U skladu s člankom 188. Direktive o PDV-u:

„1. Kod isporuke kapitalnih dobara u razdoblju ispravka smatra se kao da ih je porezni obveznik koristio za ekonomsku djelatnost do kraja razdoblja ispravka.

Smatra se da je ekonomska djelatnost u cijelosti oporezovana kad je oporezovana isporuka kapitalnih dobara.

Smatra se da je ekonomska djelatnost u potpunosti izuzeta u slučajevima kad je izuzeta isporuka kapitalnih dobara.

2. Ispravak iz stavka 1. provodi se samo jedanput za cijelo preostalo razdoblje ispravka. Međutim, ako je isporuka kapitalnih dobara izuzeta, države članice mogu odrediti da ispravak nije potreban ako je kupac porezni obveznik koji koristi dotična kapitalna dobra isključivo za transakcije kod kojih ima pravo na odbitak PDV-a.”

12 Člankom 189. Direktive o PDV-u određuje se:

„Za potrebe primjene članaka 187. i 188., države članice mogu donijeti sljedeće mjere:

(a) odrediti pojam kapitalnih dobara;

(b) navesti iznos PDV-a koji se uzima u obzir za ispravak;

(c) donijeti sve potrebne mjere kako bi [se] osiguralo da ispravak ne dovede do bilo kakvih neopravdanih prednosti;

(d) dopustiti upravna pojednostavljenja."

13 U skladu s člankom 250. stavkom 1. Direktive o PDV-u:

„1. Svaki porezni obveznik dužan je podnijeti prijavu PDV-a, u kojoj se navode svi podaci koji su potrebni za izračun poreza za koji je nastala obveza obračuna i odbitaka, te ukoliko je to potrebno za utvrđivanje osnovice za razrez, ukupna vrijednost transakcija koje se odnose na takav porez i odbitke, te vrijednost svake izuzete transakcije."

Litavsko pravo

14 Člankom 65. Lietuvos Respublikos pridėnitės vertės mokesč įstatymas (Zakon Litavske Republike o porezu na dodanu vrijednost), kako je izmijenjen Zakonom br. IX-1960 od 15. siječnja 2004., naslovljenim „Opća pravila o ispravku odbitaka PDV-a", određuje se:

„Ako obveznik PDV-a nakon podnošenja prijave PDV-a za odnosno porezno razdoblje vrati dio kupljene robe ili mu isporučitelj robe ili usluga pruži dodatna sniženja cijene ili se iznos pretporeza koji se mora platiti isporučitelju robe ili usluga smanji zbog bilo kojeg drugog razloga ili pak ako obveznik PDV-a ostvari povrat poreza obračunanog pri uvozu, a iznos pretporeza ili poreza obračunanog pri uvozu je odbijen, taj se odbitak ispravlja tako da se u prijavi PDV-a za porezno razdoblje u kojem su navedene okolnosti postale poznate poveća iznos PDV-a koji treba uplatiti u državni proračun ili tako da se smanji iznos povrata PDV-a koji se može dobiti iz državnog proračuna."

15 Člankom 83. stavkom 1. tog zakona predviđeno je:

„Ako se nakon evidentiranja isporuke robe ili usluge promijeni njihova oporeziva vrijednost ili količina, ako je odobren popust, ako je roba (odnosno dio robe) vraćen prodavatelju ili ako je otkazana narudžba za robu (odnosno dio robe) ili usluge ili ako zbog bilo kojeg drugog razloga dođe do izmjene stjecateljeve (kupčeve) protučinidbe, osoba koja je sastavila izvornu knjigovodstvenu ispravu kojom je evidentirana isporuka robe ili usluge mora sastaviti ispravu o ispravku (knjižno odobrenje) kojom se evidentira promjena okolnosti. Sporazumom između stranaka povrat robe ili otkazivanje usluge moguće je i ne evidentirati knjižnim odobrenjem koje sastavlja dobavljač robe ili usluga, nego ispravom (obaviješću) o terećenju koju sastavlja stjecatelj (kupac), ako je on obveznik PDV-a."

16 Člankom 68. stavkom 1. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Zakon Litavske Republike o poreznoj upravi), u verziji na temelju Zakona br. IX-2112 od 13. travnja 2004., propisano je:

„Osim ako nije drukčije propisano ovim člankom ili zakonom o dotičnom porezu, porezni obveznik ili porezna uprava može obračunati ili ponovno obračunati iznos poreza isključivo u pogledu razdoblja koje obuhvaća najviše tekuću kalendarsku godinu i pet prethodnih kalendarskih godina počevši od 1. siječnja one godine u kojoj je započeo obračun ili ponovni obračun iznosa poreza."

17 Članak 80. stavak 1. tog zakona glasi:

„Porezni obveznik može ispraviti poreznu prijavu ako razdoblje za obračun (ponovni obračun) iznosa poreza iz članka 68. ovog Zakona nije isteklo."

Činjenice u glavnom postupku i prethodna pitanja

18 Društvo SEB Lizingas UAB, čiji je pravni sljednik SEB bankas, koji ga je preuzeo pripajanjem u studenome 2013., kupilo je u ožujku 2007. šest zemljišnih čestica od društva VKK Investicija po cijeni od 4 800 000 litavskih litasa (LTL), što sa svim uključenim porezima iznosi otprilike 1 387 200 eura. Prilikom te transakcije ugovorne su strane smatrale da se radi o isporuci građevinskog zemljišta koja podliježe PDV-u. Zato je društvo SEB Lizingas na tu transakciju platilo PDV pa je za isti iznos izvršilo odbitak pretporeza od vlastite obveze plaćanja PDV-a za ožujak 2007.

19 Istodobno je te čestice SEB Lizingas u okviru ugovora o leasingu prenio društvu VKK Investicija. Međutim, budući da potonje društvo nije izvršilo svoje obveze na temelju ugovora o leasingu, SEB Lizingas jednostrano je raskinuo taj ugovor u ožujku 2009.

20 VKK Investicija izdala je 14. travnja 2010. knjižno odobrenje na tužiteljevo ime u kojem se navodilo kako je, zbog izuzeća od PDV-a, cijena sa svim uključenim porezima naznačena na prvom računu cijena bez porezâ te je izdala novi račun u kojem se navodi cijena od 4 800 000 LTL bez naznake PDV-a. To je društvo smatralo da predmetni posao prodaje ipak nije bio isporuka građevinskog zemljišta pa zato nije podlijegao PDV-u. Zato je podnijelo ispravljenu prijavu PDV-a za ožujak 2007.

21 Nad društvom SEB Lizingas, koje je odbilo uzeti u obzir knjižno odobrenje i novi račun te u skladu s tim dokumentima ispraviti odbitak pretporeza izvršen u ožujku 2007., tijekom 2012. proveden je porezni nadzor. Budući da je smatrala kako je isporuka predmetnih zemljišta doista bila izuzeta transakcija, porezna je uprava odlukom od 16. svibnja 2014. naložila plaćanje neosnovano odbijenog iznosa PDV-a, uvećanog za zatezne kamate, te je društvu SEB bankas izrekla poreznu novčanu kaznu.

22 SEB bankas pokrenuo je postupak protiv te odluke pred Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Komisija za porezne sporove pri Vladi Republike Litve), koja je tu odluku djelomično poništila u pogledu dugovanog PDV-a i sporednih iznosa. Porezna uprava podnijela je tužbu Vilniaus apygardos administracinis teismasu (Okružni upravni sud u Vilniusu, Litva) radi poništenja tog dijela odluke. Taj je sud odbio njezinu tužbu. Protiv presude Vilniaus apygardos administracinis teismasa (Okružni upravni sud u Vilniusu) porezna uprava uložila je žalbu Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasu (Vrhovni upravni sud Litve).

23 Sud koji je uputio zahtjev ocijenio je da ovaj predmet ulazi u okvir tumačenja i primjene prava Unije.

24 U tim je okolnostima Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Vrhovni upravni sud Litve) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članke 184. do 186. Direktive o PDV-u tumačiti na način da u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku mehanizam ispravka odbitaka predviđen tom direktivom nije primjenjiv u slučajevima u kojima prethodno provedeni odbitak pretporeza nije imao zakonsku osnovu jer je bila riječ o transakciji isporuke zemljišta izuzetoj od PDV-a?

2. Utječe li na odgovor na prvo pitanje činjenica: (1.) da je pretporez na kupnju zemljišnih čestica prvotno odbijen zbog prakse porezne uprave na temelju koje se predmetnu isporuku pogrešno smatralo isporukom građevinskog zemljišta koja podliježe PDV-u, kako je određeno u članku 12. stavku 1. točki (b) Direktive o PDV-u, i/ili (2.) da je nakon početnog odbitka koji je primijenio kupac isporučitelj zemljišta ispostavio kupcu knjižno odobrenje u kojem je ispravio iznose PDV-a iskazane u prvotnom računu?

3. Ako je odgovor na prvo pitanje potvrdan, treba li u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku članke 184. i/ili 185. Direktive o PDV-u tumačiti na način da – u slučaju u kojem prethodno provedeni odbitak nije imao zakonsku osnovu jer je odnosna transakcija izuzeta od PDV-a – treba smatrati da je obveza poreznog obveznika da ispravi taj odbitak nastala odmah ili tek kada se saznalo da prethodno provedeni odbitak nije imao zakonsku osnovu?

4. Ako je odgovor na prvo pitanje potvrdan, treba li u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom predmetu Direktivu o PDV-u, a osobito njezine članke 179., 184. do 186. i 250., tumačiti na način da se ispravljeni iznosi pretporeza koji se mogu odbiti moraju uzeti u obzir u poreznom razdoblju u kojem je nastala obveza i/ili pravo poreznog obveznika da ispravi odbitak koji je prethodno proveo?”

O prethodnim pitanjima

Uvodne napomene

25 Uvodno valja podsjetiti da članak 184. Direktive o PDV-u propisuje obvezu ispravljanja prethodno provedenog odbitka ako je odbitak viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo. Njezinim člankom 185. stavkom 1. pobliže je određeno da se ta obveza osobito odnosi na slučaj kada nakon prijave PDV-a dođe do promjene čimbenika korištenih za određivanje iznosa odbitka. U stavku 2. tog članka navedeni su hipotetski slučajevi u kojima se iznimno ne provodi ispravak. U skladu s člankom 186. navedene direktive, države članice određuju detaljna pravila za primjenu njezinih članaka 184. i 185.

26 Prema tome, odredbe navedenih članaka 184. i 185., na koje se upućuje u prvom prethodnom pitanju, propisuju obvezu ispravljanja neosnovanih odbitaka PDV-a i pritom je objašnjavaju i određuju njezin doseg. Međutim, one ne predviđaju na koji način treba izvršiti taj ispravak.

27 Nasuprot tomu, člankom 186. Direktive o PDV-u državama članicama izričito se nalaže da odrede detaljna pravila za taj ispravak. Članci 187. do 189. Direktive o PDV-u sadržavaju određena detaljna pravila za ispravak odbitka PDV-a samo u odnosu na kapitalna dobra, to jest za poseban hipotetski slučaj.

28 Slijedom toga, valja razlikovati opseg obveze ispravljanja propisane člankom 184. Direktive o PDV-u i područje primjene mehanizma ispravka opisanog u njezinim člancima 187. do 189.

Prvo i drugo pitanje

29 Budući da se sud koji je uputio zahtjev u svojem prvom pitanju poziva na članke 184. do 186. Direktive o PDV-u i na mehanizam ispravka neosnovanih odbitaka PDV-a predviđen tom direktivom, pitanje valja preoblikovati uzimajući u obzir uvodne napomene.

30 Svojim prvim i drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita, s jedne strane, treba li članak 184. Direktive o PDV-u tumačiti na način da se obveza ispravljanja neosnovanih odbitaka PDV-a, propisana tim člankom, primjenjuje i na slučajeve u kojima se prethodno provedeni odbitak nije mogao zakonito provesti zato što je transakcija koja je do toga dovela bila izuzeta od PDV-a i, s druge strane, treba li članke 187. do 189. Direktive o PDV-u tumačiti na način da je mehanizam ispravka neosnovanih odbitaka PDV-a, predviđen tim člancima, primjenjiv na takve slučajeve, uključujući konkretno situaciju poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, u kojoj je prethodno provedeni odbitak PDV-a bio neosnovan jer se radilo o transakciji isporuke zemljištâ izuzetoj od PDV-a.

31 Usto, taj sud dvoji imaju li ikakav učinak na davanje odgovora na prvo pitanje okolnost da je u sporu u glavnom postupku PDV na kupovnu cijenu zemljištâ pogrešno plaćen i odbijen zbog pogrešne prakse porezne uprave kao i činjenica da je prodavatelj tih zemljišta njihovu kupcu uputio knjižno odobrenje kojim je ispravio iznos PDV-a naveden u prvotno izdanom računu.

32 Kao prvo, valja napomenuti da je obveza ispravljanja u članku 184. Direktive o PDV-u šire definirana, s obzirom na to da se „[p]očetni odbitak […] ispravlja ako je odbitak viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo”.

33 Ta formulacija *a priori* ne isključuje nijednu zamislivu hipotetsku situaciju u kojoj je odbitak neosnovano izvršen. Općenit doseg obveze ispravljanja potvrđuje se izričitim popisom iznimaka dopuštenih Direktivom o PDV-u u njezinu članku 185. stavku 2.

34 Konkretno, hipotetski slučaj u kojem bi se odbitak mogao neosnovano izvršiti obuhvaćen je prvom situacijom predviđenom člankom 184. Direktive o PDV-u, to jest onom u kojoj je početni odbitak viši od onoga na koji je porezni obveznik imao pravo.

35 Propisivanje opće obveze ispravljanja odbitaka PDV-a u Direktivi o PDV-u, koja je u biti preuzela odredbe Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva), također je u skladu s logikom zajedničkog sustava PDV-a.

36 Naime, s jedne strane, ta je obveza neodvojiva od one koju ima svaka država članica, a to je da mora poduzeti sve potrebne zakonodavne i upravne mjere prikladne za jamčenje cjelovite naplate PDV-a koji se duguje na njezinu području. Radi toga su države članice dužne provjeravati prijave poreznih obveznika, njihove poslovne knjige i drugu relevantnu dokumentaciju te obračunati i naplatiti dugovani porez (presuda od 17. srpnja 2008., Komisija/Italija, C-132/06, EU:C:2008:412, t. 37.). Takve pak provjere ne bi imale smisla kada ne bi bilo propisano ispravljanje neopravdanih odbitaka.

37 S druge strane, opća obveza ispravljanja neopravdanih odbitaka PDV-a proizlazi i iz porezne neutralnosti PDV-a kao temeljnog načela zajedničkog sustava PDV-a uspostavljenog mjerodavnim zakonodavstvom Unije (presuda od 21. veljače 2006., Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121, t. 92. i navedena sudska praksa).

38 Naime, u tom se sustavu mogu odbiti samo ulazni porezi naplaćeni na robu ili usluge kojima se porezni obveznici koriste za svoje oporezive transakcije. Odbitak ulaznih poreza vezan je za ubiranje izlaznih poreza. Kad se robom ili uslugama koje je porezni obveznik stekao koristi za potrebe izuzetih transakcija ili onih koje ne ulaze u područje primjene PDV-a, ne može se naplaćivati izlazni porez ni

odbijati ulazni porez (presuda od 30. ožujka 2006., Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, t. 24.). Načelo porezne neutralnosti PDV-a zahtijeva, dakle, i to da se neosnovani odbici u svakom slučaju moraju ispraviti.

39 Iz prethodno navedenog proizlazi da članak 184. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se obveza ispravljanja neosnovanih odbitaka PDV-a primjenjuje i u slučaju u kojem se prethodno provedeni odbitak nije mogao zakonito provesti, kao što je to slučaj kada se naknadno utvrdi da je transakcija na temelju koje je izvršen taj odbitak jedna od onih koje su izuzete od PDV-a.

40 Kao drugo, na takav se slučaj, međutim, ne primjenjuju članci 187. do 189. Direktive o PDV.

41 Naime, iz članka 187. stavka 2. drugog podstavka Direktive o PDV-u proizlazi da se ispravak predviđen tom odredbom, što se tiče kapitalnih dobara, provodi na temelju razlika u pravima na odbitak do kojih je došlo nakon stjecanja te robe, njihove proizvodnje ili njihova prvog korištenja. Prema tome, detaljna pravila za ispravak opisana u članku 187. Direktive o PDV-u odnose se na specifičan hipotetski slučaj predviđen člankom 185. stavkom 1. Direktive o PDV-u, u kojem su se nakon prijave PDV-a izmijenili čimbenici korišteni za određivanje iznosa odbitka. Njih se, dakle, ne može primijeniti na ispravak odbitka koji je otpočetka izvršen bez ikakve pravne osnove. Neka od tih pravila – poput ispravka razlomljenog na pet godina, predviđenog u članku 187. stavku 2. prvom podstavku Direktive o PDV-u – očito su neprilagođena za takav hipotetski slučaj. Što se tiče članka 188. Direktive o PDV-u, on se odnosi na još specifičniju i isto tako različitu hipotetsku situaciju isporuke kapitalnih dobara u razdoblju ispravka.

42 Sud je usto u pogledu odredaba Šeste direktive, koje su u biti jednake onima iz Direktive o PDV-u, presudio (presuda od 30. rujna 2010., Uszodaépítő, C-392/09, EU:C:2010:569, t. 31.) da se mehanizam ispravka predviđen Šestom direktivom primjenjuje samo ako postoji pravo na odbitak (vidjeti u tom smislu presudu od 30. ožujka 2006., Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, t. 37.).

43 Iz prethodno navedenog proizlazi da mehanizam ispravka neosnovanih odbitaka PDV-a predviđen člancima 187. i 188. Direktive o PDV-u nije primjenjiv ako je odbitak prethodno izvršen bez ikakve pravne osnove. Taj se mehanizam, dakle, osobito ne može primijeniti na transakciju isporuke zemljištâ poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, koja je, prema navodima nacionalnog suda, bila izuzeta od plaćanja PDV-a i, slijedom toga, nije trebala dovesti ni do naplate PDV-a ni do njegova odbitka.

44 U tim okolnostima to što je u glavnom postupku, s jedne strane, PDV koji se odnosi na kupovnu cijenu zemljištâ pogrešno plaćen i odbijen zbog pogrešne prakse porezne uprave i to što je, s druge strane, prodavatelj tih zemljišta njihovu kupcu uputio knjižno odobrenje kojim je ispravio iznos PDV-a iskazan u prvotno izdanom računu nema utjecaj na neprimjenjivost navedenog mehanizma.

45 S obzirom na prethodna razmatranja, na prvo i drugo pitanje valja odgovoriti tako da članak 184. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se obveza ispravljanja neosnovanih odbitaka PDV, propisana tim člankom, primjenjuje i na slučajeve u kojima se prethodno provedeni odbitak nije mogao zakonito provesti zato što je transakcija koja je do toga dovela bila izuzeta od PDV-a. Nasuprot tomu, članke 187. do 189. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da mehanizam ispravka neosnovanih odbitaka PDV-a, predviđen tim člancima, nije primjenjiv na takve slučajeve, uključujući konkretno situaciju poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, u kojoj je prethodno provedeni odbitak PDV-a bio neopravdan jer se radilo o transakciji isporuke zemljištâ izuzetoj od PDV-a.

Treće i četvrto pitanje

46 Svojim trećim i četvrtim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li odredbe Direktive o PDV-u u pogledu ispravljanja odbitaka tumačiti na način da se na temelju njih, u slučaju u kojem se prethodno provedeni odbitak PDV-a nije mogao zakonito provesti, mogu odrediti dan nastanka obveze ispravka neosnovanog odbitka PDV-a i razdoblje u odnosu na koje valja provesti taj ispravak.

47 Ta se pitanja tiču pretpostavki za ispravak PDV-a. Međutim, kao što je to navedeno u točki 43. ove presude, mehanizam ispravka PDV-a predviđen člancima 187. do 189. Direktive o PDV-u nije primjenjiv na situaciju poput one o kojoj je riječ u sporu u glavnom postupku. Stoga je na državama članicama da u takvom slučaju odrede detaljna pravila za taj ispravak na temelju članka 186. Direktive o PDV-u.

48 Međutim, kada donose nacionalne propise koji određuju ta detaljna pravila, države članice moraju poštovati pravo Unije. U tim okolnostima Sud mora, kada mu se uputi zahtjev za prethodnu odluku, dati sve elemente tumačenja koji su potrebni nacionalnom sudu da ocijeni sukladnost takvih pravila s pravom Unije čije poštovanje osigurava, a osobito s njegovim temeljnim načelima (vidjeti u tom smislu presudu od 29. svibnja 1997., Kremzow, C-299/95, EU:C:1997:254, t. 15. i rješenje od 26. ožujka 2009., Pignataro, C-535/08, neobjavljeno, EU:C:2009:204, t. 22.).

49 U tom pogledu SEB bankas u svojem pisanom očitovanju tvrdi da je protivno načelima pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja ako se ispravak odbitka PDV-a provede u pogledu transakcije koja se dogodila 2007., dok je porezna uprava sve do 2013. i sama zastupala stajalište prema kojem je ta transakcija bila oporeziva.

50 Međutim, s jedne strane, valja podsjetiti na to da se legitimna očekivanja ne mogu temeljiti na nezakonitoj praksi administracije (vidjeti u tom smislu presudu od 6. veljače 1986., Vlachou/Revizorski sud, 162/84, EU:C:1986:56, t. 6.). Prema odluci kojom je upućen zahtjev, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Vrhovni upravni sud Litve) ocijenio je pak da se upravna praksa u skladu s kojom je predmetna transakcija prvotno kvalificirana kao „transakcija oporeziva PDV-om” temeljila na pogrešnom tumačenju nacionalnog prava, što znači da je prethodni odbitak PDV-a proveden nezakonito.

51 S druge strane, valja naglasiti da se načelu pravne sigurnosti ne protivi upravna praksa nacionalnih poreznih tijela prema kojoj u određenom prekluzivnom roku mogu opozvati odluku kojom su poreznom obvezniku priznala pravo na odbitak PDV-a i naložiti mu da plati taj porez (vidjeti u tom smislu presudu od 12. listopada 2016., Nigl i dr., C-340/15, EU:C:2016:764, t. 48. i navedenu sudsku praksu).

52 Međutim, to načelo zahtijeva da se porezna situacija poreznog obveznika u vezi s njegovim pravima i obvezama prema poreznoj upravi ne smije vremenski neograničeno dovoditi u pitanje (vidjeti u tom smislu presudu od 6. veljače 2014., Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, t. 46. i navedenu sudsku praksu). Moguće je, dakle, da je načelo pravne sigurnosti povrijeđeno time što početak prekluzivnog roka ovisi o slučajnim okolnostima u kojima je otkrivena nezakonitost odbitka i time što je on, među ostalim, kako to litavska vlada tvrdi, utvrđen na dan kada je kupac primio knjižno odobrenje kojim je prodavatelj jednostrano ispravio cijenu zemljištâ bez poreza uključivši u nju PDV nekoliko godina nakon prodaje, što je na nacionalnom sudu da ocijeni.

53 Na treće i četvrto pitanje valja odgovoriti tako da članak 186. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da je na državama članicama da – u slučajevima u kojima se prethodno provedeni odbitak poreza na dodanu vrijednost (PDV) nije mogao zakonito provesti – odrede dan nastanka obveze ispravka neosnovanog odbitka PDV-a i razdoblje u odnosu na koje se mora provesti taj ispravak,

poštujući pritom načela prava Unije, a osobito načela pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja. Na nacionalnom je sudu da provjeri poštuju li se ta načela u slučaju poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku.

Troškovi

54 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

1. **Članak 184. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da se obveza ispravljanja neosnovanih odbitaka poreza na dodanu vrijednost (PDV), propisana tim člankom, primjenjuje i na slučajeve u kojima se prethodno provedeni odbitak nije mogao zakonito provesti zato što je transakcija koja je do toga dovela bila izuzeta od PDV-a. Nasuprot tomu, članke 187. do 189. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da mehanizam ispravka neosnovanih odbitaka PDV-a, predviđen tim člancima, nije primjenjiv na takve slučajeve, uključujući konkretno situaciju poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, u kojoj je prethodno provedeni odbitak PDV-a bio neopravdan jer se radilo o transakciji isporuke zemljištâ izuzetoj od PDV-a.**

2. **Članak 186. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da je na državama članicama da – u slučajevima u kojima se prethodno provedeni odbitak poreza na dodanu vrijednost (PDV) nije mogao zakonito provesti – odrede dan nastanka obveze ispravka neosnovanog odbitka PDV-a i razdoblje u odnosu na koje se mora provesti taj ispravak, poštujući pritom načela prava Unije, a osobito načela pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja. Na nacionalnom je sudu da provjeri poštuju li se ta načela u slučaju poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku.**

Potpisi