Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

11. april 2018*

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – begrænsninger i retten til fradrag af indgående afgift – regulering af fradraget for indgående afgift – levering af en grund – fejlagtig kvalificering som »afgiftspligtig virksomhed« – angivelse af afgiften på den oprindelige faktura – leverandørens ændring af denne angivelse«

I sag C-532/16,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litauens øverste forvaltningsdomstol) ved afgørelse af 3. oktober 2016, indgået til Domstolen den 18. oktober 2016, i sagen

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

mod

SEB bankas AB,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, R. Silva de Lapuerta, og dommerne J.-C. Bonichot (refererende dommer), A. Arabadjiev, S. Rodin og E. Regan,

generaladvokat: M. Bobek

justitssekretær: fuldmægtig M. Aleksejev,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 4. oktober 2017,

efter at der er afgivet indlæg af:

– SEB bankas AB ved M. Bielskienė, som rådgiver, bistået af advokatė A. Medelienė,

– den litauiske regering ved D. Kriaučiūnas, R. Krasuckaitė og J. Prasauskienė, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og J. Jokubauskaitė, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 20. december 2017

afsagt følgende

* Processprog: litauisk.

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 184-186 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (statsskatteinspektoratet under Republikken Litauens finansministerium, herefter »afgiftsmyndigheden«) og SEB bankas AB vedrørende en efterfølgende afgiftsansættelse, som dette selskab var genstand for med henblik på regulering af det fradrag af merværdiafgift (moms), som nævnte selskab havde foretaget i forbindelse med erhvervelse af en grund.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 12, stk. 1, litra b), bestemmer:

»1. Medlemsstaterne kan som afgiftspligtig person anse enhver, der lejlighedsvis udfører en transaktion henhørende under de i artikel 9, stk. 1, andet afsnit, omhandlede former for virksomhed og især en enkelt af følgende transaktioner:

[…]

b) levering af en byggegrund.«

4 Momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra k), har følgende ordlyd:

»1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[…]

k) levering af ubebygget fast ejendom bortset fra de i artikel 12, stk. 1, litra b), nævnte byggegrunde.«

5 Momsdirektivets artikel 179 har følgende ordlyd:

»Fradraget foretages under ét af den afgiftspligtige person, ved at han i den moms, der skal betales for en afgiftsperiode, fradrager de momsbeløb, for hvilke fradragsretten i løbet af samme periode er opstået og udøves i henhold til artikel 178.

Medlemsstaterne kan dog kræve, at afgiftspligtige personer, der udfører de i artikel 12 omhandlede lejlighedsvise transaktioner, først udøver fradragsretten ved leveringen.«

6 Momsdirektivets kapitel 5 med overskriften »Regulering af fradrag« indeholder bl.a. artikel 184-189.

7 Momsdirektivets artikel 184 fastsætter:

»Det oprindeligt foretagne fradrag reguleres, når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage.«

8 Momsdirektivets artikel 185 bestemmer:

»1. Reguleringen af fradraget finder navnlig sted, når der efter momsangivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, f.eks. i tilfælde af annullation af køb eller opnåelse af rabatter.

2. Uanset stk. 1 skal der ikke ske regulering i tilfælde af helt eller delvis ubetalte transaktioner, i tilfælde af behørigt påvist eller godtgjort ødelæggelse, tab eller tyveri, samt i tilfælde af betalte afgifter for gaver af ringe værdi og vareprøver som omhandlet i artikel 16.

I forbindelse med helt eller delvis ubetalte transaktioner og i tilfælde af tyveri kan medlemsstaterne dog kræve regulering.«

9 Momsdirektivets artikel 186 fastsætter:

»Medlemsstaterne fastsætter de nærmere bestemmelser for anvendelsen af artikel 184 og 185.«

10 Momsdirektivets artikel 187 har følgende ordlyd:

»1. For så vidt angår investeringsgoder foretages reguleringen af fradraget over en periode på fem år, heri medregnet det år, i hvilket de blev erhvervet eller fremstillet.

Medlemsstaterne kan dog ved reguleringen lægge en periode på fem hele år til grund regnet fra det tidspunkt, hvor godet blev taget i brug første gang.

For så vidt angår investeringsgoder i form af fast ejendom, kan den periode, der lægges til grund for reguleringen, forlænges op til tyve år.

2. Hvert år omfatter reguleringen kun en femtedel eller, såfremt reguleringsperioden er blevet forlænget, en hertil svarende del af den moms, der er blevet pålagt investeringsgoderne.

Den i første afsnit omhandlede regulering finder sted i forhold til de ændringer i fradragsretten, som har fundet sted i de følgende år set i forhold til det år, hvor godet blev erhvervet, fremstillet eller, hvis det er relevant, anvendt for første gang.«

11 Momsdirektivets artikel 188 har følgende ordlyd:

»1. I tilfælde af levering i reguleringsperioden skal investeringsgodet betragtes, som om det af den afgiftspligtige person fortsat var blevet anvendt i forbindelse med økonomisk virksomhed indtil udløbet af reguleringsperioden.

Den økonomiske virksomhed anses for fuldt afgiftspligtig, såfremt leveringen af investeringsgodet er afgiftspligtig.

Den økonomiske virksomhed anses for fuldstændig afgiftsfri, såfremt leveringen af investeringsgodet er afgiftsfri.

2. Den i stk. 1 omhandlede regulering foretages på én gang for hele den reguleringsperiode, der endnu ikke er forløbet. Medlemsstaterne kan dog, når leveringen af investeringsgodet er afgiftsfri, undlade at kræve regulering, såfremt kunden er en afgiftspligtig person, som udelukkende anvender det pågældende investeringsgode til transaktioner, for hvilke momsen er fradragsberettiget.«

12 Momsdirektivets artikel 189 bestemmer:

»Ved anvendelsen af artikel 187 og 188 kan medlemsstaterne træffe følgende foranstaltninger:

a) definere begrebet investeringsgoder

b) præcisere det momsbeløb, som skal tages i betragtning ved reguleringen

c) træffe alle hensigtsmæssige foranstaltninger for at sikre, at reguleringen ikke medfører en uberettiget fordel

d) tillade administrative forenklinger.«

13 Momsdirektivets artikel 250, stk. 1, er affattet således:

»Enhver afgiftspligtig person skal indgive en momsangivelse, som indeholder alle nødvendige oplysninger til fastsættelse af den forfaldne afgift og de fradrag, der skal foretages, herunder, såfremt det er nødvendigt for fastsættelsen af beregningsgrundlaget, det samlede beløb for de transaktioner, der vedrører denne afgift og disse fradrag, samt beløbet for de transaktioner, der er fritaget for afgift.«

Litauisk ret

14 Artikel 65 i Lietuvos Respublikos pridėnitės vertės mokesč įstatymas (Republikken Litauens lov om merværdiafgift), som ændret ved lov nr. IX 1960 af 15. januar 2004, med overskriften »Almindelige bestemmelser for regulering af momsfritagelse« bestemmer:

»[H]vis en afgiftspligtig person efter at have indgivet momsangivelsen for den pågældende afgiftsperiode annullerer købet af en del af de erhvervede varer, hvis der opnås yderligere rabatter fra leverandøren af varerne eller tjenesteydelserne, eller hvis det momsbeløb, der skal betales til leverandøren af varerne eller tjenesteydelserne, af andre grunde nedsættes, eller såfremt den afgiftspligtige har opnået refusion af importafgiften, og den ovenfor nævnte indgående moms og/eller importafgift er blevet fradraget, skal momsfradraget reguleres ved en tilsvarende forøgelse af det momsbeløb, der skal betales til staten, eller en tilsvarende nedsættelse af det momsbeløb, der skal refunderes af staten, i momsangivelsen for den afgiftsperiode, hvor den pågældende begivenhed indtrådte.«

15 Lovens artikel 83, stk. 1, fastsætter:

»Hvis den afgiftspligtige værdi eller mængden af leverede varer eller udførte tjenesteydelser, efter formaliseringen af leveringen af varer eller tjenesteydelser, ændres, der ydes rabat, varerne (eller en del af varerne) gives tilbage til sælgeren, varerne (eller en del af varerne) eller tjenesteydelserne afmeldes, eller den modydelse, der skal betales af erhververen (kunden), ændres af andre grunde, skal den person, som havde udarbejdet det oprindelige regnskabsbilag, der formaliserer leveringen af varer eller tjenesteydelsen, udarbejde et berigtigelsesdokument (en kreditnota), der formaliserer denne ændring af omstændighederne. Efter aftale mellem parterne vil tilbagelevering af varerne eller annullering af tjenesteydelserne kunne formaliseres, ikke ved et kreditdokument udarbejdet af leverandøren af varerne eller tjenesteydelserne, men ved et debitdokument (en debitnota) udarbejdet af erhververen (kunden), når denne er momspligtig.«

16 Artikel 68, stk. 1, i Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Republikken Litauens lov om skatteforvaltning), som affattet ved lov nr. IX-2112 af 13. april 2004, fastsætter:

»Medmindre andet er bestemt i denne artikel eller i den omhandlede afgiftslov, kan den afgiftspligtige eller skattemyndigheden beregne eller genberegne skatte- eller afgiftsbeløbet for en periode, der ikke overstiger det løbende kalenderår og de foregående fem kalenderår regnet fra den 1. januar i det år, hvor afgiften oprindeligt blev beregnet eller genberegnet.«

17 Denne lovs artikel 80, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Den afgiftspligtige har ret til at berigtige momsangivelsen, hvis den i denne lovs artikel 68 fastsatte periode for beregning (genberegning) af afgifter eller skat ikke er udløbet.«

De faktiske omstændigheder i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

18 SEB Lizingas UAB, i hvis rettigheder selskabet SEB bankas, som overtog det førstnævnte selskab i november 2013, er indtrådt, købte i marts 2007 seks grundstykker af VKK Investicija for en pris på 4 800 000 litauiske litas (LTL), svarende til ca. 1 387 200 EUR, inklusive alle skatter og afgifter. I forbindelse med denne transaktion havde parterne lagt til grund, at der var tale om levering af en byggegrund, der var momspligtig. SEB Lizingas betalte derfor moms af denne transaktion og foretog fradrag herfor i den moms, som selskabet skulle betale for marts 2007.

19 Samtidig overdrog SEB Lizingas grundstykkerne til VKK Investicija inden for rammerne af en leasingaftale. Da sidstnævnte selskab imidlertid ikke overholdt sine forpligtelser i medfør af leasingaftalen, ophævede SEB Lizingas ensidigt aftalen i marts 2009.

20 Den 14. april 2010 udarbejdede VKK Investicija i sagsøgerens navn en kreditnota, hvoraf fremgik, at den pris inklusive alle skatter og afgifter, der fandtes på den første faktura, var prisen uden afgift, og udstedte en ny faktura, der henviste til, at der skulle betales en pris på 4 800 000 LTL, uden angivelse af moms. VKK Investicija var af den opfattelse, at den omhandlede salgstransaktion i sidste ende ikke udgjorde levering af en byggegrund, og at den derfor ikke var momspligtig. VKK Investicija indgav desuden en berigtiget momsangivelse for marts 2007.

21 SEB Lizingas, som havde afvist at tage hensyn til kreditnotaen og den nye faktura og at regulere fradraget for marts 2007 i overensstemmelse med disse dokumenter, var genstand for en skatte- og afgiftskontrol i 2012. Da afgiftsmyndigheden vurderede, at leveringen af den omhandlede jord faktisk var en fritaget transaktion, fastslog den ved afgørelse af 16. maj 2014, at det momsbeløb, der uretmæssigt var fradraget, skulle tilbagebetales med morarente, og pålagde SEB bankas en afgiftsbøde.

22 SEB bankas indbragte denne afgørelse for Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Republikken Litauens skatteankenævn), som delvist annullerede afgørelsen, for så vidt som den vedrørte moms og de dertil knyttede beløb. Afgiftsmyndigheden anlagde sag til prøvelse af annullationen af denne del af den nævnte afgørelse ved Vilniaus apygardos administracinis teismas (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Vilnius, Litauen). Denne ret forkastede sagen. Afgiftsmyndigheden har iværksat appel til prøvelse af den af Vilniaus apygardos administracinis teismas (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Vilnius, Litauen) afsagte dom til Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litauens øverste forvaltningsdomstol).

23 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at denne sag vedrører fortolkningen og anvendelsen af EU-retten.

24 På denne baggrund har Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litauens øverste forvaltningsdomstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 184-186 i [momsdirektivet] fortolkes således, at den mekanisme for regulering af fradrag, der er fastsat i [dette direktiv], ikke finder anvendelse under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, hvor det oprindelige fradrag af […][moms] slet ikke skulle [have] været foretaget, fordi den pågældende transaktion var en [moms]fritaget transaktion [i form af] levering af [grunde]?

2) Påvirker det besvarelsen af det første spørgsmål, at 1) momsen på købet af [grundene] oprindeligt blev fradraget på grund af skattemyndighedens praksis, hvorefter den pågældende levering fejlagtigt blev betragtet som levering af byggegrunde, der er momspligtig i henhold til artikel 12, stk. 1, litra b), i [momsdirektivet], og/eller at 2) overdrageren af [grundene], efter at køberen havde foretaget det oprindelige fradrag, udstedte en kreditnota på momsen til køberen for at regulere det momsbeløb, der var anført (præciseret) på den oprindelige faktura?

3) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende: Skal artikel 184 og/eller 185 i [momsdirektivet] under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, hvor det oprindelige fradrag slet ikke skulle [have] været foretaget, fordi den pågældende transaktion var fritaget for moms, fortolkes således, at den afgiftspligtige persons forpligtelse til at regulere dette fradrag anses for at være indtrådt straks eller anses for først at være indtrådt, da det blev kendt, at det oprindelige fradrag ikke skulle være foretaget?

4) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende: Skal [momsdirektivet] og navnlig artikel 179, 184-186 og 250 heri under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede fortolkes således, at det regulerede fradragsberettigede indgående momsbeløb skal fradrages i den afgiftsperiode, hvori den afgiftspligtige persons forpligtelse og/eller ret til at regulere det oprindelige fradrag indtrådte?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Indledende bemærkninger

25 Indledningsvis bemærkes, at momsdirektivets artikel 184 fastsætter en forpligtelse til at regulere det oprindeligt foretagne fradrag, når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage. Dette direktivs artikel 185, stk. 1, præciserer, at denne forpligtelse navnlig gælder, når der efter momsangivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet. I denne bestemmelses stk. 2 opregnes de tilfælde, hvor der som en undtagelse ikke skal ske regulering. I henhold til nævnte direktivs artikel 186 fastsætter medlemsstaterne de nærmere bestemmelser for anvendelsen af momsdirektivets artikel 184 og 185.

26 Bestemmelserne i nævnte artikel 184 og artikel 185, som det første præjudicielle spørgsmål vedrører, fastsætter en forpligtelse til at regulere uretmæssigt foretagne momsfradrag, samtidig med at de beskriver og begrænser denne forpligtelse. De fastsætter imidlertid ikke, hvorledes denne regulering skal foretages.

27 Momsdirektivets artikel 186 overlader det derimod udtrykkeligt til medlemsstaterne at definere betingelserne for denne regulering. Det er kun for så vidt angår investeringsgoder og derfor kun i et særligt tilfælde, at momsdirektivets artikel 187-189 fastsætter visse nærmere bestemmelser for reguleringen af momsfradraget.

28 Der skal derfor sondres mellem rækkevidden af den i momsdirektivets artikel 184 fastsatte reguleringsforpligtelse og anvendelsesområdet for den i dette direktivs artikel 187-189 beskrevne reguleringsmekanisme.

Om det første og det andet spørgsmål

29 For så vidt som den forelæggende ret i det første spørgsmål både har henvist til momsdirektivets artikel 184-186 og til den i dette direktiv fastsatte mekanisme til regulering af uretmæssigt foretagne momsfradrag, skal dette spørgsmål omformuleres under hensyntagen til ovenstående betragtninger.

30 Med det første og det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst dels, om momsdirektivets artikel 184 skal fortolkes således, at den i denne artikel fastsatte forpligtelse til at regulere uretmæssigt foretagne momsfradrag ligeledes finder anvendelse i tilfælde, hvor det oprindeligt foretagne fradrag ikke lovligt kunne foretages, fordi den transaktion, som lå til grund for fradraget var momsfritaget, dels om momsdirektivets artikel 187-189 skal fortolkes således, at den i disse artikler fastsatte mekanisme til regulering af momsfradrag finder anvendelse i sådanne tilfælde, særligt i en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor det oprindeligt foretagne momsfradrag var uretmæssigt, for så vidt som der var tale om en afgiftsfritaget levering af grunde.

31 Denne ret ønsker desuden oplysning om den eventuelle betydning i forhold til besvarelsen af det første spørgsmål af den omstændighed, at momsen på købet af grundene blev betalt og fradraget med urette på grund af afgiftsmyndighedens fejlagtige praksis, samt det forhold, at leverandøren af disse grundstykker udstedte en kreditnota til erhververen heraf, som korrigerede det momsbeløb, der var nævnt på den oprindeligt udstedte faktura.

32 For det første bemærkes, at reguleringsforpligtelsen er defineret bredest muligt i momsdirektivets artikel 184, for så vidt som »[d]et oprindeligt foretagne fradrag reguleres, når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage«.

33 Denne formulering udelukker ikke på forhånd nogen som helst mulige tilfælde af uretmæssigt fradrag. Den generelle rækkevidde af reguleringsforpligtelsen understøttes af den udtrykkelige opregning i momsdirektivets artikel 185, stk. 2, af de undtagelser, der er tilladt i dette direktiv.

34 Det tilfælde, hvor et fradrag er blevet foretaget, skønt der ikke fandtes nogen fradragsret, er nærmere bestemt omfattet af den første situation, som er omhandlet i momsdirektivets artikel 184, nemlig den situation, hvor det oprindeligt foretagne fradrag er større end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage.

35 Det er desuden i overensstemmelse med det fælles momssystems logik, at momsdirektivet, der i det væsentlige gengiver bestemmelserne i Rådets direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«), fastsætter en generel forpligtelse til at regulere momsfradrag.

36 For det første er denne forpligtelse nemlig uløseligt forbundet med den pligt, der påhviler hver enkelt medlemsstat, til at vedtage alle de love og administrative foranstaltninger, som er egnede til at sikre, at den moms, som skyldes på dens område, opkræves i sin helhed. Medlemsstaterne har i denne forbindelse pligt til at kontrollere de afgiftspligtige personers angivelser, deres regnskaber og andre relevante dokumenter samt til at beregne og opkræve den skyldige afgift (dom af 17.7.2008, Kommissionen mod Italien, C-132/06, EU:C:2008:412, præmis 37). Disse kontroller ville være virkningsløse, hvis der ikke var fastsat bestemmelse om regulering af uretmæssige fradrag.

37 For det andet følger den generelle forpligtelse til at regulere uretmæssige momsfradrag desuden af momsordningens neutralitet, som er et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved EU-lovgivningen på området (dom af 21.2.2006, Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 92 og den deri nævnte retspraksis).

38 I denne ordning kan alene afgifter, som i tidligere led har været pålagt goder eller tjenesteydelser, der er anvendt af afgiftspligtige personer med henblik på deres afgiftspligtige transaktioner, fradrages. Fradraget for indgående moms er knyttet til opkrævningen af udgående moms. Når goder eller tjenesteydelser erhvervet af en afgiftspligtig person anvendes i forbindelse med afgiftsfritagne transaktioner eller transaktioner, der ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde, kan der hverken ske opkrævning af udgående afgift eller fradrag for indgående afgift (jf. dom af 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki, sag C-184/04, EU:C:2006:214, præmis 24). Princippet om momsordningens neutralitet gælder således også, selv om de uretmæssige fradrag under alle omstændigheder reguleres.

39 Det følger af det ovenstående, at momsdirektivets artikel 184 skal fortolkes således, at forpligtelsen til at regulere uretmæssige momsfradrag også gælder i tilfælde, hvor det oprindeligt foretagne fradrag ikke lovligt kunne foretages, således som det er tilfældet, når den transaktion, som gav anledning til dette fradrag, viser sig at være blandt de transaktioner, der er momsfritaget.

40 Dernæst finder momsdirektivets artikel 187-189 derimod ikke anvendelse i et sådant tilfælde.

41 Det fremgår nemlig af momsdirektivets artikel 187, stk. 2, andet afsnit, at den i denne bestemmelse omhandlede regulering med hensyn til investeringsgoder finder sted i forhold til de ændringer i fradragsretten, som har fundet sted efter godets erhvervelse, fremstilling eller første anvendelse. De bestemmelser med henblik på regulering, der er beskrevet i momsdirektivets artikel 187, henviser således til det særlige tilfælde, som er omhandlet i momsdirektivets artikel 185, stk. 1, hvor der efter momsangivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet. Disse bestemmelser finder derfor ikke anvendelse med henblik på regulering af et fradrag, der er foretaget helt uden fradragsret ab initio. Visse af disse bestemmelser, såsom reguleringen opdelt på fem år som fastsat i momsdirektivets artikel 187, stk. 2, første afsnit, er desuden åbenbart uegnede i et sådant tilfælde. Hvad angår momsdirektivets artikel 188 omhandler den det endnu mere specifikke og desuden forskellige tilfælde, hvor der sker levering af et investeringsgode i reguleringsperioden.

42 Domstolen har desuden vedrørende bestemmelserne i sjette direktiv, der i alt væsentligt er identiske med de tilsvarende bestemmelser i momsdirektivet (dom af 30.9.2010, Uszodaépítő, C-392/09, EU:C:2010:569, præmis 31), fastslået, at den i sjette direktiv fastsatte berigtigelsesmekanisme kun finder anvendelse, hvis der er indtrådt en fradragsret (jf. i denne retning dom af 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, præmis 37).

43 Det følger af det ovenstående, at den i momsdirektivets artikel 187 og 188 fastsatte mekanisme til regulering af uretmæssigt foretagne fradrag ikke finder anvendelse, når fradraget oprindeligt er blevet foretaget uden nogen fradragsret. Denne mekanisme finder således bl.a. ikke anvendelse på en transaktion i form af levering af grunde, som den i hovedsagen omhandlede, der ifølge den forelæggende rets angivelser var momsfritaget og derfor ikke burde have givet anledning til hverken opkrævning af moms eller fradrag heraf.

44 På denne baggrund ændrer de i tvisten i hovedsagen foreliggende omstændigheder, nemlig dels, at momsen på købsprisen for grundene er blevet betalt og fradraget med urette på grund af afgiftsmyndighedens fejlagtige praksis, dels at leverandøren af disse grunde udstedte en kreditnota til erhververen heraf, der korrigerede det momsbeløb, der var nævnt på den oprindeligt udstedte faktura, ikke ved det forhold, at den nævnte mekanismes ikke finder anvendelse.

45 Henset til ovenstående betragtninger skal det første og det andet spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 184 skal fortolkes således, at den i denne artikel fastsatte forpligtelse til regulering af uretmæssigt foretagne momsfradrag ligeledes finder anvendelse i de tilfælde, hvor det oprindeligt foretagne fradrag ikke lovligt kunne foretages, fordi den transaktion, der lå til grund for fradraget, var momsfritaget. Momsdirektivets artikel 187-189 skal derimod fortolkes således, at den mekanisme til regulering af uretmæssigt foretagne fradrag, der er fastsat i disse artikler, ikke finder anvendelse i de tilfælde, navnlig i en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor det oprindeligt foretagne momsfradrag var uretmæssigt, fordi der var tale om en transaktion i form af levering af grunde, der var momsfritaget.

Om det tredje og det fjerde spørgsmål

46 Med det tredje og det fjerde spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om bestemmelserne i momsdirektivet om reguleringen af fradrag skal fortolkes således, at i tilfælde, hvor det oprindeligt foretagne fradrag ikke lovligt kunne foretages, gør disse bestemmelser det muligt at fastslå datoen for, at forpligtelsen til at regulere det uretmæssigt foretagne momsfradrag indtræder, og den periode, for hvilken denne regulering skal ske.

47 Disse spørgsmål vedrører betingelserne for momsreguleringen. Som det fremgår af nærværende doms præmis 43, finder den i momsdirektivets artikel 187-189 fastsatte mekanisme til regulering af moms imidlertid ikke anvendelse i en situation som den i tvisten i hovedsagen omhandlede. I henhold til momsdirektivets artikel 186 tilkommer det derfor medlemsstaterne i et sådant tilfælde at fastsætte de nærmere bestemmelser for denne regulering.

48 Det påhviler imidlertid under alle omstændigheder medlemsstaterne at overholde EU-retten, når de vedtager national lovgivning, der fastsætter disse nærmere bestemmelser. På denne baggrund skal Domstolen i forbindelse med en præjudiciel forelæggelse give alle de oplysninger med hensyn til fortolkningen, som kræves for, at den nationale ret kan vurdere, om en sådan retsforskrift er i overensstemmelse med EU-retten, som Domstolen skal beskytte, navnlig med de grundlæggende principper (jf. i denne retning dom af 29.5.1997, Kremzow, C-299/95, EU:C:1997:254, præmis 15, og kendelse af 26.3.2009, Pignataro, C-535/08, ikke trykt i Sml., EU:C:2009:204, præmis 22).

49 I denne henseende har SEB bankas i sit skriftlige indlæg gjort gældende, at det vil være i strid med retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning at foretage en regulering af momsfradraget vedrørende en transaktion, der fandt sted i 2007, selv om afgiftsmyndigheden indtil 2013 selv forsvarede det synspunkt, at denne transaktion var en afgiftspligtig transaktion.

50 Det bemærkes imidlertid for det første, at den berettigede forventning ikke kan baseres på en ulovlig administrativ praksis (jf. i denne retning dom af 6.2.1986, Vlachou mod Revisionsretten, 162/84, EU:C:1986:56, præmis 6). Ifølge forelæggelsesafgørelsen ophævede Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litauens øverste forvaltningsdomstol) den administrative praksis, på grundlag af hvilken den omhandlede transaktion oprindeligt var blevet kvalificeret som »momspligtig transaktion«, idet den var baseret på en fejlagtig fortolkning af national ret, således at det oprindeligt foretagne momsfradrag var ulovligt.

51 For det andet bemærkes, at retssikkerhedsprincippet ikke er til hinder for en administrativ praksis fra de nationale skattemyndigheders side, som består i inden udløbet af en præklusiv frist at tilbagekalde en beslutning, hvorved de har anerkendt den afgiftspligtige persons ret til fradrag for moms, idet de pålægger ham at betale denne afgift (jf. i denne retning dom af 12.10.2016, Nigl m.fl., C-340/15, EU:C:2016:764, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis).

52 Dette princip kræver imidlertid, at den afgiftspligtige persons afgiftsmæssige situation for så vidt angår de rettigheder og forpligtelser, han har i forhold til afgiftsmyndighederne, ikke til tid og evighed kan anfægtes (jf. i denne retning dom af 6.2.2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis). Derfor kan den omstændighed, at præklusionsfristens starttidspunkt afhænger af tilfældige omstændigheder, hvis indtræden bevirkede, at fradraget blev ulovligt, og at starttidspunktet, sådan som den litauiske regering ønskede det, er fastsat til datoen for køberens modtagelse af den kreditnota, hvormed sælgeren ensidigt regulerede beløbet uden afgift for grunden ved at inkludere moms flere år efter salget, tilsidesætte retssikkerhedsprincippet, hvilket det tilkommer den nationale ret at efterprøve.

53 Det tredje og det fjerde spørgsmål skal derfor besvares med, at momsdirektivets artikel 186 skal fortolkes således, at i tilfælde, hvor det oprindeligt foretagne fradrag ikke lovligt kunne foretages, tilkommer det medlemsstaterne at fastlægge datoen for indtrædelsen af forpligtelsen til at regulere det uretmæssigt foretagne momsfradrag og perioden, for hvilken denne regulering skal ske, under overholdelse af principperne i EU-retten, herunder navnlig retssikkerhedsprincippet og princippet om den berettigede forventning. Det tilkommer den nationale ret at efterprøve, om disse principper er overholdt i et tilfælde som det i hovedsagen omhandlede.

Sagsomkostninger

54 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

1) **Artikel 184 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at den i denne artikel fastsatte forpligtelse til regulering af uretmæssigt foretagne momsfradrag ligeledes finder anvendelse i de tilfælde, hvor det oprindeligt foretagne fradrag ikke lovligt kunne foretages, fordi den transaktion, der lå til grund for fradraget, var momsfritaget. Artikel 187-189 i direktiv 2006/112 skal derimod fortolkes således, at den mekanisme til regulering af uretmæssigt foretagne fradrag, der er fastsat i disse artikler, ikke finder anvendelse i de tilfælde, navnlig i en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor det oprindeligt foretagne momsfradrag var uretmæssigt, fordi der var tale om en transaktion i form af levering af grunde, der var momsfritaget.**

2) **Artikel 186 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at i tilfælde, hvor det oprindeligt foretagne fradrag ikke lovligt kunne foretages, tilkommer det medlemsstaterne at fastlægge datoen for indtrædelsen af forpligtelsen til at regulere det uretmæssigt foretagne momsfradrag og perioden, for hvilken denne regulering skal ske, under overholdelse af principperne i EU-retten, herunder navnlig retssikkerhedsprincippet og princippet om den berettigede forventning. Det tilkommer den nationale ret at efterprøve, om disse principper er overholdt i et tilfælde som det i hovedsagen omhandlede.**

Underskrifter