Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 11 april 2018 *

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Begränsning av rätten till avdrag för ingående skatt – Justering av avdraget för ingående skatt – Leverans av mark – Felaktig kvalificering som ’beskattad verksamhet’ – Skatten angiven på den ursprungliga fakturan – Leverantören har ändrat denna uppgift”

I mål C-532/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litauens högsta förvaltningsdomstol) genom beslut av den 3 oktober 2016, som inkom till domstolen den 18 oktober 2016, i målet

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

mot

SEB bankas AB,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden R. Silva de Lapuerta samt domarna J.-C. Bonichot (referent), A. Arabadjiev, S. Rodin och E. Regan,

generaladvokat: M. Bobek,

justitiesekreterare: handläggaren M. Aleksejev,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 4 oktober 2017,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– SEB bankas AB, genom M. Bielskienė, i egenskap av ombud, biträdd av A. Medelienė, advokatė,

– Litauens regering, genom D. Kriaučiūnas, R. Krasuckaitė och J. Prasauskienė, samtliga i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och J. Jokubauskaitė, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 20 december 2017 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

* Rättegångsspråk: litauiska.

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 184–186 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (nationella skattedirektoratet vid Republiken Litauens finansministerium) (nedan kallad skattemyndigheten) och SEB bankas AB angående beskattning av detta bolag för att justera bolagets avdrag för den mervärdesskatt som det betalat vid ett förvärv av mark.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 12.1 b i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna får anse som beskattningsbar person var och en som tillfälligtvis utför en transaktion som hänför sig till sådana verksamheter som avses i artikel 9.1 andra stycket, särskilt någon av följande transaktioner:

…

b) Leverans av mark för bebyggelse.”

4 Artikel 135.1 k i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”1. Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

…

k) Leveranser av annan obebyggd mark än sådan mark för bebyggelse som avses i artikel 12.1 b.”

5 Artikel 179 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Den beskattningsbara personen skall göra avdraget genom att från det totala mervärdesskattebelopp som skall betalas för en given beskattningsperiod subtrahera det totala skattebelopp för vilket avdragsrätt har inträtt under samma period och utövas i enlighet med bestämmelserna i artikel 178.

Medlemsstaterna får dock, vad beträffar beskattningsbara personer som utför sådana tillfälliga transaktioner som avses i artikel 12, kräva att avdragsrätten endast utövas vid tidpunkten för leveransen.”

6 Kapitel 5 i mervärdesskattedirektivet, med rubriken ”Justering av avdrag”, innehåller bland annat artiklarna 184–189.

7 I artikel 184 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

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

8 I artikel 185 i direktivet stadgas följande:

”1. Justering skall särskilt göras när det efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats inträffar någon förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet, däribland att köp hävs eller prisnedsättningar erhålls.

2. Med avvikelse från punkt 1 skall någon justering inte ske i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda eller då det har visats eller bekräftats att varor förstörts, gått förlorade eller stulits, och inte heller vid sådana uttag i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller ge bort varuprov som avses i artikel 16.

I de fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda och vid stöld får medlemsstaterna dock kräva justering.”

9 I artikel 186 i direktivet anges följande:

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

10 Artikel 187 i direktivet har följande lydelse:

”1. När det gäller investeringsvaror skall justeringen fördelas över fem år, inklusive det år då varorna förvärvades eller tillverkades.

Medlemsstaterna får dock grunda justeringen på en period av fem hela år med början från den tidpunkt då varorna först användes.

När det gäller investeringsvaror som utgör fast egendom får den period som läggs till grund för beräkningen av justeringen förlängas till högst 20 år.

2. Den årliga justeringen skall endast ske med avseende på en femtedel eller, om justeringsperioden har förlängts, motsvarande andel av den mervärdesskatt som har belastat investeringsvarorna.

Justeringen enligt första stycket skall göras på grundval av ändringarna i avdragsrätt under de följande åren jämfört med den avdragsrätt som gällde det år då varorna förvärvades, tillverkades eller, i förekommande fall, användes för första gången.”

11 Artikel 188 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”1. Vid leverans under justeringsperioden skall investeringsvaror betraktas som om de fortfarande användes i den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet fram till och med utgången av justeringsperioden.

Den ekonomiska verksamheten skall antas vara helt skattepliktig om leveransen av de investeringsvarorna är skattepliktig.

Den ekonomiska verksamheten skall antas vara helt undantagen om leveransen av investeringsvarorna är undantagen.

2. Justeringen enligt punkt 1 görs en enda gång för hela den tid av justeringsperioden som återstår. Om leveransen av investeringsvarorna är undantagen får medlemsstaterna emellertid avstå från kravet på justering i den mån förvärvaren är en beskattningsbar person som använder investeringsvarorna i fråga uteslutande för transaktioner som medför rätt till avdrag.”

12 I artikel 189 i direktivet stadgas följande:

”För tillämpningen av artiklarna 187 och 188 får medlemsstaterna vidta följande åtgärder:

a) Definiera begreppet investeringsvaror.

b) Närmare ange det belopp av skatten som skall beaktas vid justeringen.

c) Vidta lämpliga åtgärder för att se till att justeringen inte medför några omotiverade fördelar.

d) Tillåta administrativa förenklingar.”

13 Artikel 250.1 i direktivet har följande lydelse:

”1. Varje beskattningsbar person skall inge en mervärdesskattedeklaration som innehåller alla uppgifter som behövs för att beräkna den skatt som är utkrävbar och de avdrag som skall göras, däribland och i den mån det är nödvändigt för att fastställa beräkningsgrunden, det sammanlagda beloppet för de transaktioner som hänför sig till skatten och avdragen i fråga samt beloppet för de transaktioner som är undantagna från skatteplikt.”

Litauisk rätt

14 Artikel 65 i Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesč įstatymas No IX-751 (Republiken Litauens lag nr IX-751 om mervärdesskatt), i dess lydelse enligt lag nr IX-1960 av den 15 januari 2004, har rubriken ”Allmänna bestämmelser om justering av avdrag för mervärdesskatt” och stadgar följande:

”Om, efter det att mervärdesskattedeklarationen för en viss beskattningsperiod har lämnats, en mervärdesskattskyldig person häver köpet av en del av de förvärvade varorna, leverantören av varorna eller tjänsterna sänker priset eller den mervärdesskatt som ska betalas till leverantören av varorna eller tjänsterna minskar av något annat skäl, som när den beskattningsbara personen fått återbetalning av importskatt, och avdrag har gjorts för ovannämnda belopp i fråga om ingående mervärdesskatt och/eller importmervärdesskatt, ska dessa avdrag för mervärdesskatt justeras genom att det, i mervärdesskattedeklarationen för den beskattningsperiod under vilken de ovannämnda omständigheterna blev kända, görs en motsvarande ökning av det mervärdesskattebelopp som ska betalas till statskassan eller en motsvarande minskning av det mervärdesskattebelopp som ska återbetalas från statskassan.”

15 I artikel 83.1 i denna lag föreskrivs följande:

”När, efter formaliseringen av leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster, det beskattningsbara värdet eller kvantiteten av den levererade varan eller den tillhandahållna tjänsten ändras, en rabatt beviljas eller varorna (eller en del av varorna) returneras till säljaren, köpet av varorna (eller en del av varorna) eller tjänsterna hävs eller den ersättning som betalas av köparen (kunden) av något annat skäl ändras, ska den person som hade utfärdat den handling som formaliserade leveransen av varor eller tillhandahållandet av en tjänst upprätta en rättelsehandling (om kredit) som formaliserar dessa ändrade omständigheter. Genom överenskommelse mellan parterna ska återlämnandet av varorna eller hävningen av tjänsterna inte formaliseras genom ett dokument som tagits fram av leverantören av varorna eller tjänsterna, utan genom ett dokument (debetnota) som upprättas av köparen (kunden), eftersom denne är beskattningsbar för mervärdesskatt.”

16 I artikel 68.1 i Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Republiken Litauens lag om skatteförvaltning), i dess lydelse enligt lag nr IX-2112, av den 13 april 2004, föreskrivs följande:

”Om inte annat föreskrivs i denna artikel eller i lagen om den berörda skatten, får den beskattningsbara personen eller skatteförvaltningen beräkna eller omräkna skatten för en period som inte överstiger innevarande kalenderår och de fem föregående kalenderåren räknat från den 1 januari det år då skatten ursprungligen beräknades eller omräknades.”

17 Artikel 80.1 i denna lag har följande lydelse:

”En beskattningsbar person ska ha rätt att justera skattedeklarationen om den period för beräkning (omräkning) av den skatt som fastställs i artikel 68 i denna lag inte har löpt ut.”

Faktiska omständigheter i målet och tolkningsfrågorna

18 SEB Lizingas UAB – vars rättigheter övertagits av SEB bankas, vilket absorberade det förstnämnda bolaget i november 2013 – förvärvade i mars 2007 sex tomter från VKK Investicija för 4 800 000 litauiska litas (LTL), ungefär 1 387 200 euro, inklusive skatt. Vid transaktionen ansåg parterna att det var fråga om en leverans av mark för bebyggelse, en mervärdesskattepliktig transaktion. SEB Lizingas betalade därför mervärdesskatt för transaktionen och drog av beloppet från den skatt som skulle betalas i mars 2007.

19 Samtidigt arrenderade SEB Lizingas ut marken till VKK Investicija VKK genom ett fastighetsleasingavtal. Sistnämnda bolag fullgjorde emellertid inte sina skyldigheter enligt leasingavtalet, varför SEB Lizingas ensidigt sade upp avtalet i mars 2009.

20 Den 14 april 2010 upprättade VKK Investicija en kreditnota i klagandens namn, där det angavs att, då ingen mervärdesskatt skulle erläggas, det pris inklusive skatt som angetts på den första fakturan var priset exklusive skatt. Bolaget utställde en ny faktura där det pris som skulle betalas angavs till 4 800 000 LTL, utan att någon mervärdesskatt nämndes. Bolaget ansåg att försäljningstransaktionen i fråga i slutändan inte utgjorde leverans av mark för bebyggelse och därför inte var mervärdesskattepliktig. Det gav också in en ändrad mervärdesskattedeklaration för mars 2007.

21 SEB Lizingas, som hade vägrat att beakta kreditnotan och den nya fakturan och justera det avdrag som gjordes i mars 2007 i enlighet med dessa handlingar, blev föremål för en skattekontroll under år 2012. Skattemyndigheten ansåg att leveransen av marken var undantagen från skatteplikt och beslutade den 16 maj 2014 om betalning av den mervärdesskatt som felaktigt dragits av plus dröjsmålsränta samt ålade SEB Bankas att betala ett skattetillägg.

22 SEB bankas överklagade detta beslut till Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (litauiska regeringens kommission för skattetvister), som delvis ogiltigförklarade beslutet, i den del det avsåg den mervärdesskatt som skulle betalas jämte vidhängande belopp. Skattemyndigheten överklagade beslutet till Vilniaus apygardos administracinis teismas (Vilnius regionala förvaltningsdomstol, Litauen) och yrkade att den delen av beslutet skulle ogiltigförklaras. Den domstolen ogillade överklagandet. Skattemyndigheten överklagade domen till Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litauens högsta förvaltningsdomstol).

23 Den hänskjutande domstolen ansåg att målet berörde tolkningen och tillämpningen av unionsrätten.

24 Mot denna bakgrund beslutade Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litauens högsta förvaltningsdomstol) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

”1) Ska artiklarna 184–186 i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att under sådana omständigheter som de i det nationella målet är den mekanism för att justera avdrag som föreskrivs i direktivet inte tillämplig om ett ursprungligt avdrag för mervärdesskatt över huvud taget inte hade kunnat göras på grund av att den aktuella transaktionen var en från mervärdesskatteplikt undantagen transaktion avseende leverans av mark?

2) Påverkas svaret på den första frågan av att 1) mervärdesskatten på förvärvet av fastigheterna ursprungligen drogs av i linje med skatteförvaltningens praxis, enligt vilken den aktuella leveransen felaktigt ansågs utgöra en mervärdesskattepliktig leverans av mark för bebyggelse i den mening som avses i artikel 12.1 b i mervärdesskattedirektivet, och/eller av att 2) leverantören av marken, efter det att förvärvaren hade gjort sitt ursprungliga avdrag, utfärdade en kreditnota avseende mervärdesskatt till förvärvaren i syfte att justera de mervärdesskattebelopp som hade angetts på den ursprungliga fakturan?

3) Om den första frågan ska besvaras jakande, ska då artikel 184 och/eller artikel 185 i mervärdesskattedirektivet under sådana omständigheter som i det nationella målet, när det gäller ett ursprungligt avdrag som över huvud taget inte hade kunnat göras på grund av att den berörda transaktionen var undantagen från mervärdesskatteplikt, tolkas så, att den beskattningsbara personens skyldighet att justera detta avdrag ska anses ha uppkommit omedelbart eller först när det blev känt att det ursprungliga avdraget inte hade kunnat göras?

4) Om den första frågan ska besvaras jakande, ska då, under sådana omständigheter som i det nationella målet, mervärdesskattedirektivet, särskilt artiklarna 179, 184–186 och 250, tolkas så, att de justerade beloppen för avdragsgill ingående mervärdesskatt måste dras av under den beskattningsperiod under vilken den beskattningsbara personens skyldighet och/eller rätt att justera det ursprungliga avdraget uppkom?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Inledande synpunkter

25 I artikel 184 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att det ursprungliga avdraget ska justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra. Artikel 185.1 i direktivet preciserar att detta gäller särskilt när det, efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats, inträffar någon förändring i de faktorer som har beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet. Artikel 185.2 anger de fall då, undantagsvis, ingen justering ska ske. Enligt artikel 186 i nämnda direktiv ska medlemsstaterna fastställa närmare bestämmelser för tillämpningen av artiklarna 184 och 185 i direktivet.

26 Artiklarna 184 och 185, som den första frågan hänvisar till, stadgar en skyldighet att justera felaktiga mervärdesskatteavdrag, samtidigt som de belyser och avgränsar denna skyldighet. De anger emellertid inte hur denna justering ska göras.

27 Däremot ålägger artikel 186 i direktivet uttryckligen medlemsstaterna att fastställa villkoren för denna justering. Det är bara i fråga om kapitalvaror och, följaktligen, i ett särskilt fall, som artiklarna 187–189 i mervärdesskattedirektivet specifikt föreskriver hur justeringen av avdrag för mervärdesskatt ska göras.

28 Det är därför lämpligt att skilja mellan omfattningen av den justeringsskyldighet som föreskrivs i artikel 184 i mervärdesskattedirektivet och tillämpningsområdet för den justeringsmekanism som beskrivs i artiklarna 187–189 i direktivet.

Den första och den andra tolkningsfrågan

29 Då den hänskjutande domstolen i sin första fråga hänvisar både till artiklarna 184–186 i mervärdesskattedirektivet och till den mekanism för justering av felaktiga avdrag för mervärdesskatt som föreskrivs i direktivet, ska den frågan omformuleras mot bakgrund av vad som anförts ovan.

30 Genom sin första och andra fråga vill den hänskjutande domstolen få klarhet i dels huruvida artikel 184 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att skyldigheten enligt den bestämmelsen att justera felaktiga avdrag för mervärdesskatt ska gälla även i fall där det ursprungliga avdraget inte lagligen kunde göras, eftersom den transaktion som föranledde avdraget var undantagen från mervärdesskatt, dels huruvida artiklarna 187 och 189 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att mekanismen för justering av felaktiga avdrag för mervärdesskatt i de bestämmelserna ska tillämpas i sådana fall, särskilt i en sådan situation som den som är i fråga i det nationella målet, där det ursprungliga avdraget för mervärdesskatt inte var berättigat, eftersom det var fråga om en transaktion avseende leverans av mark som var undantagen från mervärdesskatteplikt.

31 Vidare frågar sig den hänskjutande domstolen om det har någon betydelse för svaret på den första frågan att mervärdesskatten på köpeskillingen för marken i det nationella målet felaktigt hade betalats och dragits av på grund av oriktig praxis inom skattemyndigheten och att leverantören av marken hade tillställt köparen en kreditnota där den mervärdesskatt som angetts på den ursprungliga fakturan justerades.

32 EU-domstolen noterar inledningsvis att justeringsskyldigheten i artikel 184 i mervärdesskattedirektivet ges vidast tänkbara definition, då ”[d]et ursprungliga avdraget skall justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra”.

33 Denna formulering utesluter i princip inte något tänkbart fall av felaktiga avdrag. Den allmänna räckvidden av justeringsskyldigheten bekräftas av den uttryckliga uppräkningen i artikel 185.2 i mervärdesskattedirektivet av de undantag som medges enligt direktivet.

34 Den situationen att ett avdrag har gjorts trots att det inte förelåg någon avdragsrätt omfattas av det första fallet i artikel 184 i direktivet, det vill säga att det ursprungliga avdraget var högre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra.

35 Det är för övrigt i linje med logiken i det gemensamma systemet för mervärdesskatt att mervärdesskattedirektivet, som i sak innehåller samma bestämmelser som rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet), föreskriver en allmän skyldighet att justera avdrag för mervärdesskatt.

36 För det första är denna skyldighet oupplösligt förbunden med den skyldighet som ankommer på varje medlemsstat att vidta de lagstiftningsåtgärder och administrativa åtgärder som krävs för att säkerställa full uppbörd av den mervärdesskatt som ska betalas inom dess territorium. Därför är medlemsstaterna skyldiga att kontrollera de beskattningsbara personernas deklarationer och räkenskaper samt andra relevanta dokument, liksom att beräkna och uppbära den skatt som ska betalas (dom av den 17 juli 2008, kommissionen/Italien, C-132/06, EU:C:2008:412, punkt 37). Dessa kontroller skulle sakna mening om det inte föreskrevs att oberättigade avdrag ska justeras.

37 För det andra följer den allmänna skyldigheten att justera oberättigade avdrag för mervärdesskatt också av principen om mervärdesskattens neutralitet, vilket är en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats av unionslagstiftaren (dom av den 21 februari 2006, Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 92 och där angiven rättspraxis).

38 I det systemet föreligger nämligen endast avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för varor eller tjänster som en beskattningsbar person använder för sina beskattade transaktioner. Avdraget för ingående skatt är kopplat till uppbörden av utgående skatt. När varor eller tjänster anskaffas av en beskattningsbar person för att användas i verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt eller inte faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt, ska det däremot inte ske någon uppbörd av utgående mervärdesskatt eller avdrag för ingående sådan (dom av den 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 24). Principen om mervärdesskattens neutralitet kräver alltså även att felaktiga avdrag justeras under alla omständigheter.

39 Det följer av det ovan anförda att artikel 184 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att skyldigheten att justera oberättigade avdrag för mervärdesskatt även gäller i fall där det ursprungliga avdraget inte lagligen kunde göras, såsom är fallet när det visar sig att den transaktion som föranledde avdraget ingick bland de transaktioner som är undantagna från mervärdesskatt.

40 Vidare konstaterar EU-domstolen att artiklarna 187 och 189 i mervärdesskattedirektivet däremot inte är tillämpliga i detta fall.

41 Det framgår av artikel 187.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet att de justeringar som föreskrivs i denna bestämmelse när det gäller investeringsvaror ska göras på grundval av de ändringar i avdragsrätten som skett efter förvärvet, tillverkningen eller första användningen av dessa varor. Föreskrifterna i artikel 187 i mervärdesskattedirektivet om hur justeringar ska göras gäller sålunda det särskilda fall som avses i artikel 185.1 i direktivet, nämligen att faktorer som beaktats för att bestämma avdragsbeloppet ändras efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats. De kan följaktligen inte tillämpas för att justera ett avdrag som gjorts trots att det redan från första början saknade avdragsrätt. Vissa av dessa bestämmelser, såsom justering fördelad på fem år, som föreskrivs i artikel 187.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet, är för övrigt uppenbart inte anpassade för en sådan situation. Vad gäller artikel 188 i mervärdesskattedirektivet, gäller den bestämmelsen det än mer specifika och också annorlunda fallet att en investeringsvara levereras under justeringsperioden.

42 Domstolen har avseende bestämmelserna i sjätte direktivet, som i sak är identiska med dem i mervärdesskattedirektivet (dom av den 30 september 2010, Uszodaépítő, C-392/09, EU:C:2010:569, punkt 31), dessutom slagit fast att justeringsmekanismen enligt sjätte direktivet bara är tillämplig om det föreligger en avdragsrätt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 37).

43 Det följer av det ovan anförda att den mekanism för justering av felaktiga avdrag för mervärdesskatt som föreskrivs i artiklarna 187 och 188 i mervärdesskattedirektivet inte är tillämplig om avdraget redan från början gjordes utan någon som helst rätt till avdrag. Denna mekanism är därför inte tillämplig på bland annat transaktioner avseende leverans av mark, såsom den i det nationella målet, vilken enligt de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat var undantagen från mervärdesskatteplikt och följaktligen inte borde ha medfört vare sig uppbörd av eller avdrag för mervärdesskatt.

44 Under dessa förhållanden kan slutsatsen att denna mekanism inte är tillämplig inte påverkas av att mervärdesskatten på köpeskillingen för marken i det nationella målet felaktigt hade betalats och dragits av på grund av oriktig praxis inom skattemyndigheten och att leverantören av marken hade tillställt köparen en kreditnota där den mervärdesskatt som angetts på den ursprungliga fakturan justerades.

45 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första och den andra frågan besvaras enligt följande. Artikel 184 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att skyldigheten enligt den bestämmelsen att justera felaktiga avdrag för mervärdesskatt gäller även i fall där det ursprungliga avdraget inte lagligen kunde göras eftersom den transaktion som förledde avdraget var undantagen från mervärdesskatteplikt. Däremot ska artiklarna 187–189 i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att den mekanism för justering av felaktiga avdrag för mervärdesskatt som föreskrivs i de bestämmelserna inte är tillämplig i sådana fall, bland annat i en sådan situation som i det nationella målet, där det ursprungliga avdraget för mervärdesskatt var oberättigat, eftersom det var fråga om en transaktion avseende leverans av mark som är undantagen från mervärdesskatteplikt.

Den tredje och den fjärde frågan

46 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje och den fjärde frågan, vilka ska prövas gemensamt, för att få klarhet i om bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet om justering av avdrag för mervärdesskatt ska tolkas så, att när det ursprungliga avdraget för mervärdesskatt inte lagligen kunde göras, gör de bestämmelserna det möjligt att fastställa den dag då skyldigheten att justera det felaktiga avdraget för mervärdesskatt uppkommer och den period för vilken justeringen ska göras.

47 Dessa frågor avser villkoren för justering av mervärdesskatten. Som nämns i punkt 43 ovan, är den justeringsmekanism för mervärdesskatt som föreskrivs i artiklarna 187–189 i mervärdesskattedirektivet dock inte tillämplig på en sådan situation som den i det nationella målet. Det ankommer därför på medlemsstaterna att i sådana fall besluta hur denna justering ska ske, med tillämpning av artikel 186 i mervärdesskattedirektivet.

48 Medlemsstaterna måste dock iaktta unionsrätten när de antar nationell lagstiftning om dessa villkor. Under dessa omständigheter ska EU-domstolen, när den tagit emot en begäran om förhandsavgörande, lämna samtliga tolkningsfakta som är nödvändiga för att den nationella domstolen ska kunna avgöra lagstiftningens förenlighet med de grundläggande rättigheterna, vilka EU-domstolen ska säkerställa att de iakttas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 maj 1997, C-299/95, EU:C:1997:254, punkt 15, och beslut av den 26 mars 2009, Pignataro, C-535/08, ej publicerad, EU:C:2009:204, punkt 22).

49 SEB Bankas har i detta avseende i sitt skriftliga yttrande gjort gällande att det strider mot rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar att justera avdraget för mervärdesskatt på en transaktion som ägde rum år 2007, när skattemyndigheten fram till år 2013 själv försvarade ståndpunkten att denna transaktion var en beskattningsbar transaktion.

50 Berättigade förväntningar kan dock inte grunda sig på en olaglig myndighetspraxis (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 februari 1986, Vlachou/revisionsrätten, 162/84, EU:C:1986:56, punkt 6). Enligt begäran om förhandsavgörande har Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litauens högsta förvaltningsdomstol) underkänt den myndighetspraxis enligt vilken transaktionen i fråga inledningsvis kvalificerades som en ”från mervärdesskattesynpunkt beskattningsbar transaktion”, såsom grundad på en felaktig tolkning av nationell rätt, med följden att det ursprungliga avdraget för mervärdesskatt var olagligt.

51 Vidare är rättssäkerhetsprincipen inget hinder för en praxis hos de nationella skattemyndigheterna som består i att inom en preklusionsfrist ändra beslut där de beviljat en beskattningsbar person avdragsrätt för mervärdesskatt och ålägga denne att betala in skatten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 oktober 2016, Nigl m.fl., C-340/15, EU:C:2016:764, punkt 48 och där angiven rättspraxis).

52 Rättssäkerhetsprincipen kräver dock att en beskattningsbar persons skatterättsliga ställning, vad gäller dennes rättigheter och skyldigheter i förhållande till skattemyndigheten, inte kan ifrågasättas under obegränsad tid (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 februari 2014, Fatorie, C-424/12,

EU:C:2014:50, punkt 46 och där angiven rättspraxis). Därför kan det strida mot rättssäkerhetsprincipen om den tidpunkt då preklusionsfristen börjar löpa beror på oförutsedda omständigheter under vilka det visar sig att avdraget var olagligt och om denna tidpunkt, som den litauiska regeringen önskar, fastställs till den dag då köparen mottog en kreditnota där säljaren ensidigt rättat köpeskillingen exklusive skatt för marken genom att inkludera mervärdesskatten flera år efter försäljningen. Det ankommer på den nationella domstolen att bedöma om så är fallet.

53 Den tredje och den fjärde frågan ska besvaras enligt följande. Artikel 186 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att när det ursprungliga avdraget för mervärdesskatt inte lagligen kunde göras, ankommer det på medlemsstaterna att fastställa den dag då skyldigheten att justera det felaktiga avdraget för mervärdesskatt uppkommer och den period för vilken justeringen ska ske, med iakttagande av principerna i unionsrätten, särskilt rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar. Det ankommer på den nationella domstolen att pröva om dessa principer följs i ett sådant fall som i det nationella målet.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

1) **Artikel 184 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att skyldigheten enligt den bestämmelsen att justera felaktiga avdrag för mervärdesskatt gäller även i fall där det ursprungliga avdraget inte lagligen kunde göras eftersom den transaktion som föranledde avdraget var undantagen från mervärdesskatteplikt. Däremot ska artiklarna 187–189 i direktiv 2006/112 tolkas så, att den mekanism för justering av felaktiga avdrag för mervärdesskatt som föreskrivs i de bestämmelserna inte är tillämplig i sådana fall, särskilt en sådan situation som i det nationella målet, där det ursprungliga avdraget för mervärdesskatt var oberättigat, eftersom det var fråga om en transaktion avseende leverans av mark som är undantagen från mervärdesskatteplikt.**

2) **Artikel 186 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att när det ursprungliga avdraget för mervärdesskatt inte lagligen kunde göras, ankommer det på medlemsstaterna att fastställa den dag då skyldigheten att justera det felaktiga avdraget för mervärdesskatt uppkommer och den period för vilken justeringen ska ske, med iakttagande av principerna i unionsrätten, särskilt rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar. Det ankommer på den nationella domstolen att pröva om dessa principer följs i ett sådant fall som i det nationella målet.**

Underskrifter