Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 11. aprila 2018 *

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Omejitev pravice do odbitka vstopnega davka – Popravek odbitka vstopnega davka – Dobava zemljišča – Napačna opredelitev‚obdavčene dejavnosti‘ – Navedba davka na prvotnem računu – Dobaviteljeva sprememba te navedbe“

V zadevi C-532/16,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (vrhovno upravno sodišče Litve) z odločbo z dne 3. oktobra 2016, ki je na Sodišče prispela 18. oktobra 2016, v postopku

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

proti

SEB AB bankas,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi R. Silva de Lapuerta, predsednica senata, J.-C. Bonichot (poročevalec), A. Arabadjiev, S. Rodin in E. Regan, sodniki,

generalni pravobranilec: M. Bobek,

sodni tajnik: M. Aleksejev, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 4. oktobra 2017,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za SEB bankas AB M. Bielskienė, svetovalka, skupaj z A. Medelienė, odvetnikom,

– za litovsko vlado D. Kriaučiūnas, R. Krasuckaitė in J. Prasauskienė, agenti,

– za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in J. Jokubauskaitė, agentki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 20. decembra 2017

izreka naslednjo

* Jezik postopka: litovščina.

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov od 184 do 186 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, in popravek UL 2007, L 335, str. 60; v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (državni davčni inšpektorat pri ministrstvu za finance Republike Litve) (v nadaljevanju: davčna uprava) in družbo SEB bankas AB zaradi odmere davka, ki bila naslovljena na to družbo, da bi se popravil odbitek davka na dodano vrednost (DDV), ki ga je ta družba izvedla ob pridobitvi zemljišč.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 12(1)(b) Direktive o DDV določa:

„1. Države članice lahko štejejo za davčnega zavezanca vsakogar, ki priložnostno opravi transakcijo v zvezi z dejavnostmi iz drugega pododstavka člena 9(1), in zlasti eno od naslednjih transakcij:

[…]

(b) dobavo zemljišča za gradnjo.“

4 Člen 135(1)(k) Direktive o DDV določa:

„1. Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[…]

(k) dobave nepozidanih zemljišč, razen dobav stavbnih zemljišč iz točke (b) člena 12(1).“

5 Člen 179 Direktive o DDV določa:

„Davčni zavezanec opravi odbitek tako, da od skupnega zneska DDV, dolgovanega za dano davčno obdobje, odšteje skupni znesek DDV, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka, ki se uveljavlja v skladu z določbami člena 178.

Države članice pa lahko zahtevajo, da davčni zavezanci, ki opravljajo občasne transakcije, opredeljene v členu 12, pravico do odbitka uveljavljajo samo v trenutku dobave.“

6 V poglavju 5 Direktive o DDV, naslovljenem „Popravki odbitkov“, so med drugim členi od 184 do 189.

7 Člen 184 Direktive o DDV določa:

„Začetni odbitek se popravi, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen.“

8 Člen 185 Direktive o DDV določa:

„1. Popravek se zlasti opravi, če se po opravljenem obračunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije, med drugim v primeru odpovedi nakupov ali znižanja cen.

2. Z odstopanjem od odstavka 1 se odbitek ne popravi, če ostanejo transakcije v celoti ali delno neplačane, v primeru uradno dokazanega ali potrjenega uničenja, izgube ali tatvine premoženja ter v primeru dajanja daril manjših vrednosti ali dajanja vzorcev iz člena 16.

Če transakcije v celoti ali delno ostanejo neplačane in v primeru tatvine, lahko države članice vseeno zahtevajo popravek.“

9 Člen 186 Direktive o DDV določa:

„Države članice določijo podrobnosti za uporabo členov 184 in 185.“

10 Člen 187 Direktive o DDV določa:

„1. Za investicijsko blago se popravek razporedi na obdobje petih let, vključno z letom, v katerem je bilo blago pridobljeno ali izdelano.

Vendar lahko države članice pri popravku upoštevajo obdobje celih pet let od trenutka prve uporabe blaga.

Pri nepremičninah, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago, se lahko obdobje popravka podaljša na največ 20 let.

2. Letni popravek se nanaša samo na eno petino, oziroma v primeru podaljšanja obdobja popravka, samo na ustrezni del DDV, obračunanega od investicijskega blaga.

Popravek iz prvega pododstavka se izvede na podlagi razlik v upravičenosti do odbitka v naslednjih letih glede na upravičenost v letu, v katerem je bilo blago pridobljeno, izdelano ali, kadar je to ustrezno, prvič uporabljeno.“

11 Člen 188 Direktive o DDV določa:

„1. Pri dobavi investicijskega blaga v obdobju popravka se šteje, kakor da jih je davčni zavezanec uporabljal za poslovni namen do konca obdobja popravka.

Šteje se, da je ekonomska dejavnost v celoti obdavčena, če je dobava investicijskega blaga obdavčena.

Šteje se, da je ekonomska dejavnost v celoti oproščena, če je dobava investicijskega blaga oproščena.

2. Popravek iz odstavka 1 se izvede samo enkrat za celotno preostalo obdobje popravka. Vendar, če je dobava investicijskega blaga oproščena, lahko države članice določijo, da popravek ni potreben, če je pridobitelj davčni zavezanec, ki to investicijsko blago uporablja izključno za transakcije, pri katerih je imel pravico do odbitka DDV.“

12 Člen 189 Direktive o DDV določa:

„Za namene uporabe členov 187 in 188 lahko države članice sprejmejo naslednje ukrepe:

(a) opredelijo pojem investicijskega blaga;

(b) navedejo znesek DDV, ki se upošteva za popravek;

(c) sprejmejo vse ustrezne ukrepe, s katerimi zagotovijo, da popravek ne pomeni nobene neupravičene prednosti;

(d) dovolijo administrativne poenostavitve.“

13 Člen 250(1) Direktive o DDV določa:

„1. Vsak davčni zavezanec mora predložiti obračun DDV, ki vsebuje vse podatke, potrebne za izračun davka, za katerega je nastala obveznost obračuna in odbitkov, in, kolikor je to potrebno za določitev osnove za obdavčitev, skupno vrednost transakcij, ki se nanašajo na ta davek in odbitke, ter vrednost kakršnih koli oproščenih transakcij.“

Litovsko pravo

14 Člen 65 Lietuvos Respublikos pridėnitės vertės mokesč įstatymas (zakon Republike Litve o davku na dodano vrednost), kakor je bil spremenjen z zakonom št. IX-1960 z dne 15. januarja 2004, naslovljen „Splošna pravila za popravek odbitkov DDV“, določa:

„Če je po vložitvi obračuna DDV za zadevno davčno obdobje zavezanec preklical nakup določene količine nabavljenega blaga, če je od dobavitelja blaga ali storitev prejel dodatne popuste pri ceni, če se je iz drugega razloga znižal znesek DDV, ki se plača dobavitelju blaga ali storitev in tudi če je zavezanec prejel povračilo uvoznega davka ter so bili zgornji zneski vstopnega oziroma uvoznega DDV odbiti, se odbitki DDV popravijo tako, da se v obračunu DDV za davčno obdobje, v katerem je nastala katera od navedenih okoliščin, ustrezno zviša znesek DDV, ki se plača v proračun oziroma zniža znesek DDV, ki se povrne iz proračuna.“

15 Člen 83(1) tega zakona določa:

„Če se po sklenitvi dogovora o dobavi blaga ali opravljanju storitve spremeni obdavčljiva vrednost ali količina dobavljenega blaga oziroma opravljene storitve, če se določi popust, če se blago (ali del blaga) vrne prodajalcu, če se blago (ali del blaga) ali storitve odpovejo ali če se prispevek, ki ga mora plačati pridobitelj (kupec), iz katerega koli razloga spremeni, mora oseba, ki je izdala prvotni račun, s katerim je bil sklenjen dogovor o dobavi blaga ali opravljanju storitve, izdati popravek (zneska), s katerim se potrdi ta sprememba okoliščin. Stranki se lahko dogovorita, da se vračilo blaga ali preklic storitev ne opravi z dobropisom, ki ga izda dobavitelj blaga ali storitev, ampak z dokumentom (obvestilom) o dolgovanem znesku, ki ga izda pridobitelj (kupec), če je ta davčni zavezanec za DDV.“

16 Člen 68(1) Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (zakon Republike Litve o davčni upravi) v različici, kot izhaja iz zakona št. IX-2112 z dne 13. aprila 2004, določa:

„Če v tem členu ali zakonu o zadevnem davku ni drugače določeno, lahko davčni zavezanec ali davčna uprava izračuna oziroma ponovno izračuna dajatev oziroma davek zgolj za obdobje, ki ne presega tekočega koledarskega leta in petih predhodnih koledarskih let, šteto nazaj od 1. januarja tistega leta, v katerem je bila dajatev oziroma davek prvotno ali ponovno izračunana.“

17 Člen 80(1) tega zakona določa:

„Davčni zavezanec ima pravico, da popravi davčni obračun, če se obdobje za izračun (ponovni izračun) dajatve oziroma davka iz člena 68 tega zakona še ni izteklo.“

Dejansko stanje v sporu o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

18 Družba SEB Lizingas UAB, katere pravna naslednica je družba SEB bankas, ki je bila prevzeta novembra 2013, je marca 2007 od družbe VKK Investicija kupila šest zemljišč po ceni 4.800.000 litovskih litasov (LTL), to je približno 1.387.200 EUR, v katero so vključeni vsi davki. Stranki sta menili, da gre pri tej transakciji za dobavo zemljišča za gradnjo, torej za transakcijo, ki je obdavčljiva z DDV. Družba SEB Lizingas je zato od te transakcije plačala DDV in ta znesek odbila od DDV, ki ga je morala plačati marca 2007.

19 Hkrati je družba SEB Lizingas družbi VKK Investicija zemljišča v okviru zakupne pogodbe vrnila v posest. Ker pa zadnjenavedena družba ni izpolnila svojih obveznosti iz zakupne pogodbe, je družba SEB Lizingas to pogodbo marca 2009 enostransko prekinila.

20 Družba VKK Investicija je 14. aprila 2010 tožeči stranki izdala dobropis, v katerem je bilo navedeno, da ker DDV ni bilo treba plačati, je cena z vsemi davki iz prvega računa cena brez davka, in izdala nov račun, v katerem je kot ceno, ki jo je treba plačati, določila znesek 4.800.000 LTL in v katerem ni navedla DDV. Menila je, da pri zadevni prodaji navsezadnje ne gre za dobavo zemljišča za gradnjo in da se torej DDV zanjo ne obračuna. Tako je za marec 2007 predložila popravljen obračun DDV.

21 Nad družbo SEB Lizingas, ki dobropisa in novega računa ni hotela upoštevati ter je zavrnila, da bi na njuni podlagi za marec 2007 izvedla odbitek, je bil leta 2012 opravljen davčni nadzor. Davčna uprava je menila, da je šlo pri zadevni dobavi zemljišč dejansko za oproščeno transakcijo, zato je z odločbo z dne 16. maja 2014 naložila vračilo neupravičeno odbitega zneska DDV, povišanega za zamudne obresti, in družbi SEB bankas naložila davčno globo.

22 Družba SEB bankas je to odločbo izpodbijala pri Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komisija vlade Republike Litve za davčne spore), ki je to odločbo v delu, v katerem se je nanašala na DDV, ki ga je treba plačati, in dodatne zneske, razveljavila. Davčna uprava je pri Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalno upravno sodišče v Vilni, Litva) vložila tožbo za razveljavitev tega dela navedene odločbe. Navedeno sodišče je to tožbo zavrnilo. Davčna uprava je zoper sodbo Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalno upravno sodišče v Vilni) vložila pritožbo pri Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (vrhovno upravno sodišče Litve).

23 Predložitveno sodišče je menilo, da je v tej zadevi potrebna razlaga in uporaba prava Unije.

24 V teh okoliščinah je Lietuvis vyriausiasis administracinis teismas (vrhovno upravno sodišče Litve) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člene od 184 do 186 Direktive o DDV razlagati tako, da pomenijo, da se v okoliščinah, kot so te iz postopka v glavni stvari, mehanizem za popravek odbitka iz te direktive ne uporabi, če prvotni odbitek DDV zakonsko sploh ni bil mogoč, ker je bila zadevna transakcija oproščena transakcija, povezana z dobavo zemljišč?

2. Ali na odgovor na prvo vprašanje vpliva dejstvo, da: (1) je bil DDV ob nakupu zemljišč sprva odbit zaradi prakse davčne uprave, v skladu s katero se je zadevna dobava napačno štela za dobavo zemljišč za gradnjo, ki je predmet DDV, kot je določeno v členu 12(1)(b) Direktive o DDV; (2) je po pridobiteljevem začetnem odbitku dobavitelj zemljišč temu izstavil dobropis DDV, v katerem je popravil zneske DDV, navedene na prvotnem računu?

3. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je treba v okoliščinah, kot so te iz postopka v glavni stvari, člena 184 in/ali 185 Direktive o DDV razlagati tako, da pomenita, da je treba šteti – če začetni odbitek zakonsko sploh ni bil mogoč, ker je bila zadevna transakcija oproščena DDV – da je obveznost davčnega zavezanca za popravek odbitka nastala takoj ali šele takrat, ko je izvedel, da začetni odbitek ne bi smel biti opravljen?

4. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je treba v okoliščinah, kot so te iz postopka v glavni stvari, Direktivo o DDV in zlasti njene člene 179, od 184 do 186 in 250, razlagati tako, da pomeni, da je treba popravljene zneske vstopnega DDV, ki ga je mogoče odbiti, odbiti v davčnem obdobju, v katerem je nastala obveznost oziroma pravica davčnega zavezanca do popravka začetnega odbitka?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Uvodne ugotovitve

25 Uvodoma je treba spomniti, da člen 184 Direktive o DDV določa obveznost poprave začetnega odbitka, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen. Člen 185(1) te direktive natančneje določa, da se popravek zlasti opravi, če se po opravljenem obračunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije. V odstavku 2 tega člena so našteti primeri, v katerih se odbitek izjemoma ne popravi. Države članice na podlagi člena 186 navedene direktive določijo podrobnosti za uporabo členov 184 in 185 Direktive o DDV.

26 V določbah navedenih členov 184 in 185, na katere se nanaša prvo vprašanje za predhodno odločanje, je tako s ponazoritvijo in zamejitvijo določena obveznost popravka neupravičenih odbitkov DDV. Vendar pa s temi določbami ni določen način, kako je treba ta popravek izvesti.

27 Nasprotno, člen 186 Direktive o DDV državam članicam izrecno nalaga, da določijo podrobnosti za izvedbo tega popravka. Členi od 187 do 189 Direktive o DDV le za investicijsko blago in torej za poseben primer določajo nekatera podrobna pravila za izvedbo popravka odbitka DDV.

28 Zato je treba razlikovati obseg obveznosti popravka iz člena 184 Direktive o DDV in področje uporabe mehanizma za popravek, opisanega v členih od 187 do 189 te direktive.

Prvo in drugo vprašanje

29 V delu, v katerem se predložitveno sodišče v prvem vprašanju sklicuje na člene od 184 do 186 Direktive o DDV in na s to direktivo določen mehanizem za popravek odbitkov DDV, ki jih ni bilo treba plačati, je treba to vprašanje preoblikovati ob upoštevanju zgornjih preudarkov.

30 Predložitveno sodišče s prvim in drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, prvič, ali je treba člen 184 Direktive o DDV razlagati tako, da se obveznost popravka neupravičenih odbitkov DDV iz tega člena uporablja tudi v primerih, v katerih začetni odbitek zakonsko ni bil mogoč, ker je bila transakcija, zaradi katere se je ta odbitek izvedel, oproščena od plačila DDV, in drugič, ali je treba člene od 187 do 189 Direktive o DDV razlagati tako, da se v teh členih določen mehanizem za popravek neupravičenih odbitkov DDV uporablja v takem položaju, kot je ta iz postopka v glavni stvari, v katerem začetni odbitek DDV ni bil upravičen, ker je šlo za dobavo zemljišč, torej transakcijo, ki je oproščena plačila DDV.

31 To sodišče se poleg tega sprašuje o morebitni posledici, ki bi jo za odgovor na prvo vprašanje imeli okoliščini, da je bil v postopku v glavni stvari DDV, ki se nanaša na nakupno ceno zemljišč, plačan in nepravilno odbit zaradi napačne prakse davčne uprave in da je dobavitelj teh zemljišč pridobitelju izstavil dobropis, v katerem je bil znesek DDV, naveden v prvotno izdanem računu, popravljen.

32 Na prvem mestu je treba ugotoviti, da je obveznost popravka v členu 184 Direktive o DDV opredeljena široko, saj se„[z]ačetni odbitek […] popravi, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen“.

33 S tem besedilom niso *a priori* izključeni primeri neupravičenega odbitka davka. Da je obveznost popravka splošna obveznost, je potrjeno z izrecno navedbo seznama izjem, ki jih dovoljuje Direktiva o DDV, v členu 185(2) te direktive.

34 Natančneje, primer, v katerem je bil odbitek izveden, čeprav ni obstajala nikakršna pravica do odbitka, spada v prvi položaj, določen s členom 184 Direktive o DDV, in sicer položaj, v katerem je začetni odbitek višji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen.

35 Prav tako je v skladu z logiko skupnega sistema DDV, da Direktiva o DDV – s katero so bile v bistvenem povzete določbe Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva) – določa splošno obveznost popravka odbitkov DDV.

36 Na eni strani je ta obveznost namreč neločljivo povezana z obveznostjo vsake države članice, da sprejme vse zakonske in upravne ukrepe, ki so potrebni za zagotovitev, da je DDV na njenem ozemlju v celoti pobran. V ta namen morajo države članice preveriti obračune davčnih zavezancev, njihove račune in druge upoštevne dokumente ter odmeriti in pobrati dolgovani davek (sodba z dne 17. julija 2008, Komisija/Italija, C-132/06, EU:C:2008:412, točka 37). Vendar pa te preveritve ne bi bile smiselne, če ne bi bil določen popravek neupravičenih odbitkov.

37 Na drugi strani pa splošna obveznost popravka neupravičenih odbitkov DDV izhaja tudi iz davčne nevtralnosti DDV, ki je temeljno načelo skupnega sistema DDV, ki ga je zakonodajalec Unije določil na tem področju (sodba z dne 21. februarja 2006, Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121, točka 92 in navedena sodna praksa).

38 V tem sistemu se lahko namreč odbijejo le vstopni davki, ki so obračunani za blago in storitve, ki jih davčni zavezanec lahko uporabi za namene svojih obdavčenih transakcij. Odbitek vstopnih davkov je povezan s pobiranjem izstopnih davkov. Kadar so blago ali storitve, ki jih pridobi davčni zavezanec, uporabljeni za potrebe oproščenih transakcij ali ne spadajo na področje uporabe DDV, se izstopni davek ne more pobrati, vstopni davek pa ne odbiti (sodba z dne 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, točka 24). V skladu z načelom davčne nevtralnosti DDV je treba torej neupravičene odbitke vsekakor popraviti.

39 Iz navedenega izhaja, da je treba člen 184 Direktive o DDV razlagati tako, da je obveznost popravka neupravičenih odbitkov DDV upoštevna tudi takrat, kadar začetni odbitek zakonsko ni mogoč, za kar gre v primeru, v katerem transakcija, za katero je bil izveden ta odbitek, očitno spada med transakcije, ki so oproščene plačila DDV.

40 Na drugem mestu pa je treba ugotoviti, da se členi od 187 do 189 Direktive o DDV v takem primeru ne morejo uporabiti.

41 Iz člena 187(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV namreč izhaja, da se popravek, določen v tem členu, za investicijsko blago izvede na podlagi razlik v upravičenosti do odbitka po pridobitvi tega blaga, njegovi proizvodnji ali prvi uporabi. Podrobna pravila za popravek, opisana v členu 187 Direktive o DDV, se tako nanašajo na poseben primer iz člena 185(1) Direktive o DDV, in sicer na spremembo dejavnikov, ki so se upoštevali pri določitvi zneska odbitkov, ki je nastala po obračunu DDV. Zato jih ni mogoče uporabiti za popravek odbitka, izvedenega brez kakršne koli *ab initio* pravice do odbitka. Poleg tega nekatera od teh podrobnih pravil, kot je porazdelitev popravka na pet let iz člena 187(2), prvi pododstavek, Direktive o DDV, za tak primer očitno niso primerna. Kar zadeva člen 188 Direktive o DDV, se ta nanaša na še bolj poseben in prav tako drugačen primer, in sicer dobavo investicijskega blaga v obdobju popravka.

42 Sodišče je poleg tega glede določb Šeste direktive, ki so vsebinsko enake določbam Direktive o DDV (sodba z dne 30. septembra 2010, Uszodaépítő, C-392/09, EU:C:2010:569, točka 31), razsodilo, da se mehanizem za popravek, določen s Šesto direktivo, lahko uporabi le, če obstaja pravica do odbitka (glej v tem smislu sodbo z dne 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, točka 37).

43 Iz navedenega izhaja, da se mehanizem za popravek neupravičenih odbitkov DDV, določen v členih 187 in 188 Direktive o DDV, ne more uporabiti, če je bil začetni odbitek izveden kljub neobstoju kakršne koli pravice do odbitka. Ta mehanizem se zato ne more uporabiti za dobavo zemljišč, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki je bila v skladu z navedbami predložitvenega sodišča oproščena plačila DDV in zato se zanjo DDV ne bi smel niti obračunati niti odbiti.

44 Zato okoliščini, prvič, da je bil v sporu o glavni stvari DDV, ki se nanaša na nakupno ceno zemljišč, obračunan in odbit zaradi napačne prakse davčne uprave, in drugič, da je dobavitelj teh zemljišč pridobitelju izstavil dobropis, s katerim je bil popravljen znesek DDV, naveden na prvotno izdanem računu, ne vplivata na to, da se ta mehanizem ne more uporabiti.

45 Na podlagi zgornjih ugotovitev je treba na prvo in drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 184 Direktive o DDV razlagati tako, da se obveznost popravka neupravičenih odbitkov DDV iz tega člena uporablja tudi v primerih, v katerih začetni odbitek zakonsko ni bil mogoč, ker je bila transakcija, za katero je bil ta odbitek izveden, oproščena plačila DDV. Nasprotno pa je treba člene od 187 do 189 Direktive o DDV razlagati tako, da se mehanizem za popravek neupravičenih odbitkov DDV, določen v teh členih, v takih primerih ne more uporabiti, zlasti ne v položaju, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, v katerem začetni odbitek DDV ni bil upravičen, saj je šlo za dobavo zemljišč, torej transakcijo, ki je oproščena plačila DDV.

Tretje in četrto vprašanje

46 Predložitveno sodišče s tretjim in četrtim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba določbe Direktive o DDV o popravku odbitkov razlagati tako, da je mogoče na njihovi podlagi, kadar začetni odbitek DDV zakonsko ni bil mogoč, določiti datum nastanka obveznosti popravka neupravičenega odbitka DDV in obdobje, za katero je treba opraviti ta popravek.

47 Ti vprašanji se nanašata na pogoje popravka DDV. Vendar mehanizma za popravek DDV iz členov od 187 do 189 Direktive o DDV, kot je bilo navedeno v točki 43 te sodbe, ni mogoče uporabiti za položaj, kot je ta iz postopka v glavni stvari. Zato morajo v takem primeru države članice na podlagi člena 186 Direktive o DDV določiti podrobna pravila za izvedbo tega popravka.

48 Vendar pa morajo države članice pri sprejemanju nacionalnih predpisov, s katerimi se določijo ta podrobna pravila, upoštevati pravo Unije. V teh okoliščinah mora Sodišče, ki mu je predložen predlog za sprejetje predhodne odločbe, podati vse elemente razlage, ki jih nacionalno sodišče potrebuje za presojo skladnosti te ureditve s pravom Unije, katerega spoštovanje zagotavlja, še zlasti z njegovimi temeljnimi načeli (glej v tem smislu sodbo z dne 29. maja 1997, Kremzow, C-299/95, EU:C:1997:254, točka 15, in sklep z dne 26. marca 2009, Pignataro, C-535/08, neobjavljen, EU:C:2009:204, točka 22).

49 V zvezi s tem je družba SEB bankas v pisnih stališčih navedla, da bi bila izvedba popravka odbitka DDV, ki se nanaša na transakcijo iz leta 2007, v nasprotju z načeloma pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj, saj je davčna uprava do leta 2013 zagovarjala stališče, da je bila ta transakcija obdavčljiva transakcija.

50 Spomniti pa je treba, prvič, da legitimnega pričakovanja ni mogoče utemeljiti na nezakoniti praksi uprave (glej v tem smislu sodbo z dne 6. februarja 1986, Vlachou/Računsko sodišče, 162/84, EU:C:1986:56, točka 6). Vendar je iz predložitvene odločbe razvidno, da je Lietuvos vyriausiasis

administracinis teismas (vrhovno upravno sodišče Litve) za upravno prakso, v skladu s katero je bila zadevna transakcija sprva opredeljena za „transakcijo, ki je obdavčljiva z DDV“, štelo, da temelji na napačni razlagi nacionalnega prava, zato začetni odbitek DDV ni bil zakonit.

51 Drugič, navesti je treba, da načelo pravne varnosti ne nasprotuje upravni praksi nacionalnih davčnih organov, ki so pred iztekom prekluzivnega roka preklicali odločbo, s katero so davčnemu zavezancu priznali pravico do odbitka DDV in od njega zahtevali vračilo tega davka (glej v tem smislu sodbo z dne 12. oktobra 2016, Nigl in drugi, C-340/15, EU:C:2016:764, točka 48 in navedena sodna praksa).

52 Vendar pa v skladu s tem načelom davčni položaj zavezanca glede njegovih pravic in obveznosti, ki jih ima v razmerju do davčne uprave, ne more biti neskončno dolgo izpodbojen (glej v tem smislu sodbo z dne 6. februarja 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, točka 46 in navedena sodna praksa). Zato je mogoče, da je bilo s tem, da je bil začetek teka prekluzivnega roka odvisen od naključnih okoliščin, v katerih je prišlo do nezakonitosti odbitka, in s tem, da je bil ta rok po volji litovske vlade med drugim določen na dan, ko je kupec prejel dobropis, s katerim je prodajalec znesek za zemljišče brez davka enostransko popravil tako, da je vanj več let po prodaji vključil DDV, kršeno načelo pravne varnosti, kar pa mora preveriti nacionalno sodišče.

53 Na tretje in četrto vprašanje je treba odgovoriti, da je treba člen 186 Direktive o DDV razlagati tako, da morajo države članice, kadar začetni odbitek DDV zakonsko ni bil mogoč, določiti datum, na katerega je nastala obveznost popravka neupravičenega odbitka DDV, in obdobje, za katero je treba izvesti ta popravek, in sicer ob spoštovanju načel prava Unije, zlasti načel pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj. Nacionalno sodišče mora preveriti, ali sta bili v primeru, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, ti načeli spoštovani.

Stroški

54 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

1. **Člen 184 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da se obveznost popravka neupravičenih odbitkov davka na dodano vrednost (DDV) iz tega člena uporablja tudi v primerih, v katerih začetni odbitek zakonsko ni bil mogoč, ker je bila transakcija, za katero je bil ta odbitek izveden, oproščena plačila DDV. Nasprotno pa je treba člene od 187 do 189 Direktive 2006/112 razlagati tako, da se mehanizem za popravek neupravičenih odbitkov DDV, določen v teh členih, v takih primerih ne more uporabiti, zlasti ne v položaju, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, v katerem začetni odbitek DDV ni bil upravičen, saj je šlo za dobavo zemljišč, torej transakcijo, ki je oproščena plačila DDV.**

2. **Člen 186 Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da morajo države članice, kadar začetni odbitek davka na dodano vrednost (DDV) zakonsko ni bil mogoč, določiti datum, na katerega je nastala obveznost popravka neupravičenega odbitka DDV, in obdobje, za katero je treba izvesti ta popravek, in sicer ob spoštovanju načel prava Unije, zlasti načel pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj. Nacionalno sodišče mora preveriti, ali sta bili v primeru, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, ti načeli spoštovani.**

Podpisi