Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

11 април 2018 година*

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Ограничение на правото на приспадане на данъка, платен за получена доставка — Корекция на приспаданията на данъка, платен за получена доставка — Доставка на земя — Неправилно квалифициране като „облагаема дейност“ — Посочване на данъка в първоначалната фактура — Промяна на тази информация от доставчика“

По дело C-532/16

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Върховен административен съд на Литва) с акт от 3 октомври 2016 г., постъпил в Съда на 18 октомври 2016 г., в рамките на производство по дело

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

срещу

SEB bankas AB,

СЪДЪТ (първи състав)

състоящ се от R. Silva de Lapuerta, председател на състава, J.-C. Bonichot (докладчик), Ал. Арабаджиев, S. Rodin и E. Regan, съдии,

генерален адвокат: M. Bobek,

секретар: M. Aleksejev, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производство и в съдебното заседание от 4 октомври 2017 г.,

като има предвид становищата, представени:

– за SEB bankas AB, от M. Bielskienė, в качеството на съветник, подпомагана от A. Medelienė, advokatė,

– за литовското правителство, от D. Kriaučiūnas, R. Krasuckaitė и J. Prasauskienė, в качеството на представители,

– за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios и J. Jokubauskaitė, в качеството на представители,

* Език на производството: литовски.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 20 декември 2017 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 184—186 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправки в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3, ОВ L 249, 2012 г., стр. 15 и ОВ L 323, 2015 г., стр. 31, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Държавна данъчна инспекция към Министерството на финансите на Република Литва) (наричана по-нататък „данъчната администрация“) и SEB bankas AB по повод допълнителното данъчно задължение, наложено на това дружество, за да се коригира извършеното от него приспадане на данъка върху добавената стойност (ДДС), начислен от него при придобиването на земя.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Член 12, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС гласи:

„1. Държавите членки могат да считат за данъчнозадължено лице всеки, който инцидентно извършва някаква сделка, свързана с дейностите, посочени в член 9, параграф 1, втора алинея, и по-специално някоя от следните сделки:

[…]

б) доставка на земя за строеж“.

4 Член 135, параграф 1, буква к) от Директивата за ДДС е със следния текст:

„1. Държавите членки освобождават следните сделки:

[…]

к) доставката на незастроена земя с изключение доставката на земя за строеж, както е посочено в член 12, параграф 1, буква б)“.

5 Съгласно член 179 от Директивата за ДДС:

„Данъчнозадълженото лице извършва приспадането чрез изваждане от общата сума на дължимия ДДС за даден данъчен период на общата сума на ДДС по отношение на който по време на същия данъчен период е възникнало и е упражнено правото на приспадане в съответствие с член 178.

Въпреки това, държавите членки могат да изискват данъчнозадължени лица, които инцидентно извършват сделките, определени в член 12, да упражняват правото си на приспадане само по време на доставката“.

6 Глава 5 от Директивата за ДДС, озаглавена „Корекции на приспаданията“, съдържа по-специално членове 184—189.

7 Член 184 от Директивата за ДДС предвижда:

„Първоначално определената сума за приспадане се коригира, когато е по-голяма или по-малка от тази, на която данъчнозадълженото лице е имало право“.

8 Член 185 от Директивата за ДДС гласи:

„1. Корекция се прави по-специално, когато след изготвяне на справка-декларацията по ДДС настъпи някаква промяна във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане, например когато покупките се анулират или се получат намаления на цените.

2. Чрез дерогация от параграф 1, не се прави корекция в случай на сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, или в случай на унищожаване, погиване или кражба на вещ, надлежно доказани или потвърдени, или в случай на стоки, запазени за целите на даването на подаръци с малка стойност или даването на мостри, посочени в член 16.

Въпреки това, в случай на сделки, по които не е извършено никакво плащане или е извършено частично плащане, или в случай кражба, държавите членки могат да изискват извършването на корекция“.

9 Член 186 от Директивата за ДДС гласи:

„Държавите членки определят подробните правила за прилагане на членове 184 и 185“.

10 Член 187 от Директивата за ДДС е формулиран така:

„1. В случаите на дълготрайни активи корекцията се разпределя за период от пет години, включително годината, в която стоките са били придобити или произведени.

Въпреки това, държавите членки могат да базират корекцията на период от пет пълни години, считано от времето на първото използване на стоките.

В случаите на недвижими имоти, придобити като дълготрайни активи, периодът на корекция може да бъде удължен до 20 години.

2. Годишната корекция се извършва само по отношение на една пета от начисления върху дълготрайните активи ДДС или ако периодът на корекцията е бил удължен — по отношение на съответната дробна част от него.

Корекцията, посочена в алинея първа, се извършва въз основата на измененията на полагащото се приспадане през следващите години по отношение на това за годината, през която стоките са били придобити, произведени или когато е приложимо, използвани за първи път“.

11 Съгласно член 188 от Директивата за ДДС:

„1. Ако са били доставени по време на периода на корекция, дълготрайните активи се третират, все едно са били използвани за стопанската дейност на данъчнозадълженото лице до изтичането на периода на корекция.

За стопанската дейност се счита, че е изцяло облагаема, в случаите, когато доставката на дълготрайните активи е облагаема.

За стопанската дейност се счита, че е изцяло облагаема, в случаите, когато доставката на дълготрайните активи е освободена от облагане с ДДС.

2. Корекцията, предвидена в параграф 1, се извършва само веднъж по отношение на цялото време, обхванато от периода на корекцията, който остава да изтече. Въпреки това, когато доставката на дълготрайни активи е освободена от ДДС, държавите членки могат да се откажат от изискването за корекция, доколкото купувачът е данъчнозадължено лице, използващо съответните дълготрайни активи само за сделки, по отношение на които ДДС подлежи на приспадане“.

12 Член 189 от Директивата за ДДС гласи:

„За целите на прилагането на членове 187 и 188 държавите членки могат да вземат следните мерки:

а) да дефинират понятието за дълготрайни активи;

б) да посочат сумата на ДДС, която трябва да се вземе предвид за корекцията;

в) да приемат всички мерки, необходими за да се гарантира, че корекцията не води до никакво неоснователно предимство;

г) допускат опростен административен ред“.

13 Съгласно член 250, параграф 1 от Директивата за ДДС:

„1. Всяко данъчнозадължено лице представя справка-декларация за ДДС, даваща цялата информация, необходима за изчисляване на данъка, който е станал изискуем, и приспаданията, които трябва да се направят, доколкото това е необходимо за установяването на базата за изчисляване на данъка, общата стойност на сделката, свързана с такъв данък и приспадания и стойността на освободените сделки“.

Литовското право

14 Член 65 от Lietuvos Respublikos pridėnitės vertės mokesč įstatymas (Закон на Република Литва за данъка върху добавената стойност), изменен със Закон № IX-1960 от 15 януари 2004 г., озаглавен „Общи правила за корекция на приспаданията на ДДС“, гласи:

„Ако след подаване на справка-декларация по ДДС за данъчен период данъчнозадълженото лице отмени покупката на определено количество от придобиваните стоки, получи от доставчика на стоките или услугите допълнителни отстъпки в цената или дължимата на доставчика на стоките или услугите сума за ДДС бъде намалена поради други причини, а също и ако на данъчнозадълженото лице бъде възстановен данък върху вноса, и е било извършено приспадане на посочените суми за ДДС по получени доставки и/или върху вноса,

приспаднатите суми по ДДС се коригират, като в справка-декларацията по ДДС за данъчния период, през който горните обстоятелства са станали известни, се увеличи съответно сумата на дължимия към бюджета ДДС/се намали подлежащият на възстановяване от бюджета ДДС“.

15 Член 83, параграф 1 от този закон предвижда:

„Когато след документалното оформяне на доставката на стоки или извършването на услуги облагаемата стойност или количеството на доставените стоки или извършените услуги се промени, бъде направена отстъпка, стоките (или част от тях) бъдат върнати на продавача, стоките (или част от тях) или услугите бъдат анулирани или дължимата от приобретателя (клиента) насрещна престация бъде намалена поради други причини, лицето, изготвило първичния счетоводен документ за доставката на стоки или извършването на услуги, трябва да изготви (кредитен) документ за поправка, в който тази промяна в обстоятелствата се оформя документално. По взаимно съгласие на страните връщането на стоките или анулирането на услугите може да бъде оформено документално не с кредитен документ, изготвен от доставчика на стоките или услугите, а с дебитен документ (известие), изготвен от приобретателя (клиента), стига той да е данъчнозадължено по ДДС лице“.

16 Член 68, параграф 1 от Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Закон на Република Литва за данъчната администрация) в редакцията му съгласно Закон № IX-2112 от 13 април 2004 г. предвижда:

„Освен ако не е предвидено друго в настоящия член или в съответния данъчен закон, данъчнозадълженото лице или данъчната администрация може да начисли или преизчисли дължимия данък само за период, който обхваща текущата и петте предходни календарни години, считано от 1 януари на годината, в която данъкът е бил първоначално начислен или преизчислен“.

17 Член 80, параграф 1 от този закон предвижда:

„Данъчнозадълженото лице има право да коригира данъчната си декларация, ако не е изтекъл предвиденият в член 68 от този закон срок за начисляване (преизчисляване) на данъчни задължения“.

Фактите по спора в главното производство и преюдициалните въпроси

18 SEB Lizingas UAB, чийто правоприемник е SEB bankas, в което то се вляло през ноември 2013 г., закупило през март 2007 г. шест поземлени имота от VKK Investicija на цена от 4 800 000 литовски литаси (LTL), тоест около 1 387 200 EUR, в която са включени всички данъци. При сключването ѝ страните по сделката я считат за доставка на земя за строеж, която подлежи на облагане с ДДС. Съответно SEB Lizingas платило ДДС по тази сделка и го приспаднало от ДДС, който дължало за март 2007 г.

19 В същото време SEB Lizingas върнало поземлените имоти на VKK Investicija по силата на договор за лизинг. След като последното дружество не изпълнило обаче задълженията си по договора за лизинг, SEB Lizingas го прекратило едностранно през март 2009 г.

20 На 14 април 2010 г. VKK Investicija изготвило кредитно известие на името на жалбоподателя, в което било отбелязано, че при липсата на дължим ДДС посочената в първата фактура цена с всички включени данъци е цената без данъци, и издало нова фактура с цената, която трябва да бъде платена, в размер на 4 800 000 LTL, без да посочва ДДС. Според него въпросната сделка

по продажба в крайна сметка не представлява доставка на земя за строеж и следователно не подлежи на облагане с ДДС. Поради това то подало коригирана справка-декларация по ДДС за март 2007 г.

21 През 2012 г. на SEB Lizingas, което отказало да отчете кредитното известие и новата фактура и да коригира извършеното приспадане за март 2007 г. съобразно тези документи, била извършена данъчна ревизия. Като приела, че доставката на въпросните земи действително е освободена сделка, данъчната администрация разпоредила с акт от 16 май 2014 г. неправомерно приспаднатия ДДС да бъде преведен заедно с лихви за забава, и наложила на SEB bankas данъчна санкция.

22 SEB bankas обжалвало този акт по административен ред пред Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Комисия по данъчни спорове към правителството на Република Литва), която отменила акта само в частта, в която се отнася до дължимия ДДС и свързаните с него суми. Данъчната администрация сезирала Vilniaus apygardos administracinis teismas (Областен административен съд Вилнюс, Литва) с жалба за отмяна на тази част от акта. Посоченият съд отхвърлил жалбата. Данъчната администрация обжалвала постановеното от Vilniaus apygardos administracinis teismas (Областен административен съд Вилнюс, Литва) решение пред Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Върховен административен съд на Литва).

23 Запитващата юрисдикция счита, че по това дело трябва да се тълкува и прилага правото на Съюза.

24 При тези условия Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Върховен административен съд на Литва) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли членове 184—186 от Директивата за ДДС да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като тези по главното производство механизмът за корекция на приспадането, предвиден в тази директива, е неприложим, в случай че изобщо не е следвало да се извършва първоначално приспадане на данъка върху добавената стойност, тъй като въпросната сделка е освободена сделка за доставка на земя?

2) Има ли значение за отговора на първия въпрос обстоятелството, че: 1) при закупуването на поземлени имоти първоначално е приспаднат ДДС поради практиката на данъчната администрация, съгласно която въпросната доставка неправилно се счита за доставка на земя за строеж, подлежаща на облагане с ДДС по смисъла на член 12, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС, и/или (2) след първоначално извършеното от купувача приспадане доставчикът на земята му е издал кредитно известие по ДДС, с което се коригира посоченият (вписан) размер на ДДС в първоначалната фактура?

3) Ако отговорът на първия въпрос е утвърдителен, следва ли при обстоятелства като разглежданите в главното производство членове 184 и/или 185 от Директивата за ДДС да се тълкуват в смисъл, че когато изобщо не е следвало да се извършва първоначално приспадане — тъй като въпросната сделка е освободена от ДДС — трябва да се приеме, че задължението на данъчнозадълженото лице да коригира приспадането е възникнало незабавно или едва когато е станало ясно, че не е следвало да се извършва първоначално приспадане?

4) Ако отговорът на първия въпрос е утвърдителен, следва ли при обстоятелства като разглежданите в главното производство Директивата за ДДС, и по-специално членове 179, 184—186 и 250 от нея, да се тълкуват в смисъл, че коригираните суми на подлежащия на

приспадане ДДС по получени доставки трябва да се приспаднат през данъчния период, в който е възникнало задължението и/или правото на данъчнозадълженото лице да коригира първоначалното приспадане?“.

По преюдициалните въпроси

Предварителни бележки

25 В самото начало следва да се припомни, че член 184 от Директивата за ДДС предвижда задължение за коригиране на първоначално определената сума за приспадане, когато е по-голяма или по-малка от тази, на която данъчнозадълженото лице е имало право. Член 185, параграф 1 от същата директива уточнява, че това задължение е налице по-специално когато след изготвяне на справка-декларацията по ДДС настъпи някаква промяна във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане. Параграф 2 от този член изброява хипотезите, при които, чрез дерогация, корекция не се прави. Съгласно член 186 от посочената директива държавите членки определят подробните правила за прилагане на членове 184 и 185 от Директивата за ДДС.

26 Така разпоредбите на посочените в първия преюдициален въпрос членове 184 и 185 въвеждат задължение за корекция на неправомерното приспадане на ДДС, като същевременно онагледяват и ограничават това задължение. Те обаче не предвиждат как трябва да се извърши корекцията.

27 От друга страна, член 186 от Директивата за ДДС изрично изисква от държавите членки да определят условията за тази корекция. Само що се отнася до дълготрайните активи, което следователно е особена хипотеза, членове 187—189 от Директивата за ДДС предвиждат някои правила за корекция на приспадането на ДДС.

28 Ето защо е необходимо да се направи разграничение между обхвата на задължението за коригиране, предвидено в член 184 от Директивата за ДДС, и приложното поле на механизма за корекция, описан в членове 187—189 от тази директива.

По първия и втория въпрос

29 Доколкото в първия си въпрос запитващата юрисдикция посочва както членове 184—186 от Директивата за ДДС, така и предвидения в нея механизъм за корекция на неправомерното приспадане на ДДС, този въпрос следва да се преформулира предвид горните съображения.

30 С първия и втория си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи, от една страна, дали член 184 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че предвиденото в този член задължение за коригиране на неправомерното приспадане на ДДС се прилага и в случаите, в които изобщо не е следвало да се извършва първоначалното приспадане, тъй като довелата до него сделка е освободена от ДДС, и от друга страна, дали членове 187—189 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че в такива случаи е приложим предвиденият в тях механизъм за корекция на неправомерното приспадане на ДДС, и по-конкретно в положение като това по главното производство, в което първоначалното приспадане на ДДС не е било обосновано, доколкото е ставало въпрос за освободена от ДДС сделка за доставка на земя.

31 Освен това тази юрисдикция иска да се установи какво евентуално значение има за отговора на първия въпрос обстоятелството, че в спора по главното производство върху покупната цена на земята погрешно е начислен и приспаднат ДДС поради неправилна практика на данъчната

администрация, а също и факта, че доставчикът на тези земи изпратил на техния приобретател кредитно известие за корекция на размера на ДДС, посочен в първоначално издадената фактура.

32 На първо място, следва да се отбележи, че задължението за коригиране е определено в член 184 от Директивата за ДДС възможно най-широко, доколкото „[п]ървоначално определената сума за приспадане се коригира, когато е по-голяма или по-малка от тази, на която данъчнозадълженото лице е имало право“.

33 Тази формулировка не изключва a priori нито една възможна хипотеза на неправомерно приспадане. Общият обхват на задължението за коригиране се подкрепя и от изричното изброяване на изключенията, разрешени от Директивата за ДДС, в член 185, параграф 2 от нея.

34 В частност, хипотезата, в която е извършено приспадане, когато изобщо не е съществувало такова право, е от обхвата на първото положение, предвидено в член 184 от Директивата за ДДС, а именно когато първоначално определената сума за приспадане е по-голяма от тази, на която данъчнозадълженото лице е имало право.

35 Впрочем съответства на логиката на общата система на ДДС това, че Директивата за ДДС — която по същество възпроизвежда разпоредбите на Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“) — установява общо задължение за коригиране на приспаднатия ДДС.

36 От една страна, това задължение всъщност е неделимо от задължението на всяка държава членка да вземе всички необходими законодателни и административни мерки, за да гарантира събирането на целия дължим на нейната територия ДДС. За тази цел държавите членки следва да проверяват декларациите на данъчнозадължените лица, техните отчети и другите относими документи, както и да изчислят и да съберат дължимия данък (решение от 17 юли 2008 г., Комисия/Италия, C-132/06, EU:C:2008:412, т. 37). Тези проверки обаче нямаше да имат значение, ако не бе предвидено коригиране на неоснователното приспадане.

37 От друга страна, общото задължение за коригиране на неоснователното приспадане на ДДС произтича и от данъчния неутралитет на ДДС, който е основен принцип на общата система на ДДС, установен от законодателя на Съюза в тази област (решение от 21 февруари 2006 г., Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121, т. 92 и цитираната съдебна практика).

38 Всъщност в тази система само данъците, с които са били обложени получените от данъчнозадължените лица стоки или услуги, използвани от тях за извършване на облагаеми сделки, подлежат на приспадане. Приспадането на платения данък върху получените доставки е свързано със събирането на данъка върху извършените доставки. Когато придобити от данъчнозадължено лице стоки или услуги се използват за целите на сделки, които са освободени или не попадат в приложното поле на ДДС, не може нито да се събира данък по извършени доставки, нито да се приспада данък по получени доставки (решение от 30 март 2006 г., Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, т. 24). Следователно принципът на данъчен неутралитет на ДДС също изисква неправомерните приспадания във всички случаи да бъдат коригирани.

39 От гореизложеното следва, че член 184 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че задължението за коригиране на неоснователното приспадане на ДДС се прилага и когато изобщо не е следвало да се извършва първоначално приспадане, както е в случая, в който се окаже, че сделката, довела до това приспадане, е сред освободените от ДДС.

40 На второ място обаче, следва да се има предвид, че в такъв случай не са приложими членове 187—189 от Директивата за ДДС.

41 Всъщност от член 187, параграф 2, втора алинея от Директивата за ДДС е видно, че предвиденото в тази разпоредба коригиране, що се отнася до дълготрайните активи, се извършва въз основата на измененията на полагащото се приспадане след придобиването на стоките, произвеждането им или използването им за първи път. Така предвидените в член 187 от Директивата за ДДС подробни правила за коригиране се отнасят до особената хипотеза, посочена в член 185, параграф 1 от Директивата за ДДС, на промяна след справката-декларация по ДДС във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане. Следователно тези правила не могат да бъдат приложени за коригиране на приспадане, извършено когато ab initio е липсвало каквото и да било право на приспадане. Някои от тях, като например предвидената в член 187, параграф 2, първа алинея от Директивата за ДДС корекция, която се разпределя за пет години, е впрочем е явно неподходяща за такава хипотеза. Що се отнася до член 188 от Директивата за ДДС, той предвижда още по-специална и също различна хипотеза на доставка на дълготраен актив по време на периода на корекция.

42 Освен това Съдът е постановил, по повод разпоредбите на Шеста директива, които по същество са идентични на разпоредбите на Директивата за ДДС (решение от 30 септември 2010 г., Uszodaépítő, C-392/09, EU:C:2010:569, т. 31), че предвиденият в Шеста директива механизъм за корекция е приложим само ако има право на приспадане (вж. в този смисъл решение от 30 март 2006 г., Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, т. 37).

43 От изложеното по-горе следва, че механизмът за корекция на неправомерното приспадане на ДДС, предвиден в членове 187 и 188 от Директивата за ДДС, не е приложим, когато първоначално приспадането е извършено, без да има каквото и да било право на приспадане. Ето защо този механизъм не е приложим по-специално при сделка за доставка на земя като разглежданата в главното производство, която по информация на запитващата юрисдикция е била освободена от ДДС и поради това не е следвало да доведе нито до събиране на такъв данък, нито до приспадането му.

44 При това положение обстоятелствата, че в спора по главното производство, от една страна, върху покупната цена на земята погрешно е начислен и приспаднат ДДС поради неправилна практика на данъчната администрация, и от друга страна, доставчикът на тези земи изпратил на техния приобретател кредитно известие за корекция на размера на ДДС, посочен в първоначално издадената фактура, не променят факта, че този механизъм е неприложим.

45 С оглед на изложените по-горе съображения на първия и втория въпрос трябва да се отговори, че член 184 от Директивата за ДДС следва да се тълкува в смисъл, че предвиденото в този член задължение за коригиране на неправомерното приспадане на ДДС се прилага и в случаите, в които изобщо не е трябвало да се извършва първоначалното приспадане, тъй като довелата до него сделка е освободена от ДДС. За сметка на това членове 187—189 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че предвиденият в тях механизъм за корекция на неправомерното приспадане на ДДС е неприложим в такива случаи, и по-конкретно в положение като това по главното производство, в което първоначалното приспадане на ДДС не е било обосновано, тъй като е ставало въпрос за освободена от ДДС сделка за доставка на земя.

По третия и четвъртия въпрос

46 Със своите трети и четвърти въпрос, които трябва да бъдат разгледани заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали разпоредбите на Директивата за ДДС, свързани с корекция на приспаданията, следва да се тълкуват в смисъл, че когато изобщо не е

следвало да се извършва първоначалното приспадане на ДДС, те позволяват да се определи датата, на която възниква задължението за коригиране на неправомерното приспадане на ДДС, и периода, за който трябва да се извърши тази корекция.

47 Тези въпроси се отнасят до условията за коригиране на ДДС. Както обаче бе посочено в точка 43 от настоящото решение, предвиденият в членове 187—189 от Директивата за ДДС механизъм за корекция на ДДС е неприложим в положение като това в спора по главното производство. Ето защо в такъв случай държавите членки следва да определят правилата за това коригиране, в приложение на член 186 от Директивата за ДДС.

48 Все пак, когато приемат национална правна уредба за определяне на тези правила, държавите членки трябва да спазват правото на Съюза. При това положение във връзка с преюдициалното запитване Съдът трябва да даде всички насоки за тълкуване, необходими за преценката на националната юрисдикция относно това дали тази правна уредба е съобразена с правото на Съюза, чието спазване гарантира, и в частност с неговите основни принципи (вж. в този смисъл решение от 29 май 1997 г., Kremzow, C-299/95, EU:C:1997:254, т. 15 и определение от 26 март 2009 г., Pignataro, C-535/08, непубликувано, EU:C:2009:204, т. 22).

49 В това отношение в писменото си становище SEB bankas твърди, че противоречи на принципите на правната сигурност и на защита на оправданите правни очаквания да се прави корекция на приспадането на ДДС за сделка, извършена през 2007 г., при положение че до 2013 г. самата данъчна администрация е застъпвала позицията, че тази сделка е облагаема.

50 От една страна обаче, следва да се припомни, че оправданите правни очаквания не могат да се основават на незаконна практика на администрацията (вж. в този смисъл решение от 6 февруари 1986 г., Vlachou/Сметна палата, 162/84, EU:C:1986:56, т. 6). Видно от акта за преюдициално запитване обаче, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Върховен административен съд на Литва) порицава като основана на неправилно тълкуване на националното право административната практика, според която въпросната сделка първоначално е била квалифицирана като „облагаема с ДДС сделка“, така че първоначално приспадане на ДДС е незаконно.

51 От друга страна, следва да се посочи, че принципът на правната сигурност допуска административна практика на националните данъчни органи, която се състои в оттегляне, в преклузивния срок, на решението, с което са признали на данъчнозадълженото лице право на приспадане на ДДС, като изискат от него този данък (вж. в този смисъл решение от 12 октомври 2016 г., Nigl и др., C-340/15, EU:C:2016:764, т. 48 и цитираната съдебна практика).

52 Все пак този принцип изисква да не бъде възможно безкрайното преразглеждане на данъчното положение на данъчнозадълженото лице по отношение на правата и задълженията му спрямо данъчната администрация (вж. в този смисъл решение от 6 февруари 2014 г., Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, т. 46 и цитираната съдебна практика). Ето защо фактът, че началният момент на преклузивния срок зависи от случайните обстоятелства, при които е излязла наяве незаконосъобразността на приспадането, и че той трябва да бъде определен по-специално, както иска литовското правителство, на датата на получаване от купувача на кредитното известие, с което продавачът коригирал едностранно сумата без данъци за земята, включвайки в нея ДДС, много години след продажбата, може да наруши принципа на правна сигурност, и националният съд следва да прецени дали в случая това е така.

53 На третия и четвъртия въпрос следва да се отговори, че член 186 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че когато изобщо не е следвало да се извършва първоначалното приспадане на ДДС, държавите членки определят датата, на която възниква задължението за коригиране на неправомерното приспадане на ДДС и периода, за който трябва да се извърши тази корекция, в съответствие с принципите на правото на Съюза, и по-конкретно с

принципите на правната сигурност и на защита на оправданите правни очаквания. Националният съд трябва да провери дали тези принципи са спазени в случай като разглеждания в главното производство.

По съдебните разноски

54 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

1) **Член 184 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност следва да се тълкува в смисъл, че предвиденото в този член задължение за коригиране на неправомерното приспадане на данъка върху добавената стойност (ДДС) се прилага и в случаите, в които изобщо не е трябвало да се извършва първоначалното приспадане, тъй като довелата до него сделка е освободена от ДДС. За сметка на това членове 187—189 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че предвиденият в тях механизъм за корекция на неправомерното приспадане на ДДС е неприложим в такива случаи, и по-конкретно в положение като това по главното производство, в което първоначалното приспадане на ДДС не е било обосновано, тъй като е ставало въпрос за освободена от ДДС сделка за доставка на земя.**

2) **Член 186 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че когато изобщо не е следвало да се извършва първоначалното приспадане на данъка върху добавената стойност (ДДС), държавите членки определят датата, на която възниква задължението за коригиране на неправомерното приспадане на ДДС и периода, за който трябва да се извърши тази корекция, в съответствие с принципите на правото на Съюза, и по-конкретно с принципите на правната сигурност и на защита на оправданите правни очаквания. Националният съд трябва да провери дали тези принципи са спазени в случай като разглеждания в главното производство.**

Подписи