



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
MICHALA BOBEKA
od 20. prosinca 2017.¹

Predmet C-532/16

**Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos
uz sudjelovanje:
Akcinė bendrovė SEB bankas**

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Vrhovni upravnı sud Litve))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Ispravak odbitaka –
Primjenjivost – Isporuca koja je pogrešno oporezovana PDV-om – Izmjena računa dobavljača”

I. Uvod

1. Društvo Akcinė bendrovė SEB bankas (u daljnem tekstu: SEB bankas) kupilo je zemljišne čestice od društva VKK Investicija UAB (u daljnem tekstu: prodavatelj), za koje je potomje izdalo račun za plaćanje – s uključenim PDV-om. U trenutku prodaje obje su stranke sporno zemljište smatrale „građevinskim zemljištem”, čija je isporuka stoga podlijeerala PDV-u. Društvo SEB bankas kasnije je ostvarilo odbitak u iznosu plaćenog PDV-a.
2. Tri godine kasnije prodavatelj je zauzeo stajalište da je isporuka spornog zemljišta zapravo trebala biti izuzeta od PDV-a. Stoga je društvu SEB bankas poslao knjižno odobrenje za izvorno naplaćeni iznos. Ujedno je izdao novi račun na isti iznos, ali ovog puta bez ikakvog PDV-a.
3. Na temelju kasnije porezne inspekcije Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Državni porezni inspektorat u sastavu Ministarstva financija, Litva) (u daljnem tekstu: Državni porezni inspektorat) izdao je rješenje kojim je društvu SEB bankas naloženo da vrati iznos prvotno odobrenog odbitka. Također mu je naloženo plaćanje nastalih zateznih kamata te mu je izrečena novčana kazna.
4. Predmet je naposljetku završio pred Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Vrhovni upravnı sud Litve). Taj sud koji je uputio zahtjev sada pita primjenjuje li se na povrat naložen društvu SEB bankas mehanizam ispravljanja odbitaka predviđen Direktivom o PDV-u². Dalje pita o relevantnosti koju za određivanje poreznih obveza društva SEB bankas imaju knjižno odobrenje koje je prodavatelj izdao i činjenica da je do prekvalifikacije spornog zemljišta došlo nakon promjene u praksi porezne uprave.

¹ Izvorni jezik: engleski

² Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

II. Pravni okvir

1. Direktiva o PDV-u

5. Člankom 12. stavkom 1. Direktive o PDV-u predviđeno je:

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

[...]

(b) isporuku građevinskog zemljišta.”

6. U skladu s člankom 135. stavkom 1. te direktive:

„Države članice obvezne su izuzeti sljedeće transakcije:

[...]

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

7. Poglavlje 5. glave X. Direktive o PDV-u odnosi se na „ispravke odbitaka”. U njemu se nalaze članci 184. do 192. U skladu s člankom 184., „[p]očetni odbitak se ispravlja ako je odbitak viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo”.

8. Člankom 185. Direktive o PDV-u predviđeno je:

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

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

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

9. U skladu s člankom 186., „[d]ržave članice određuju detaljna pravila za primjenu članaka 184. i 185.”.

2. Litavsko pravo

10. Članak 65. litavskog Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas No IX-751 (Zakon Litavske Republike br. IX-751 o porezu na dodanu vrijednost) od 5. ožujka 2002., kako je izmijenjen Zakonom br. IX-1960 od 15. siječnja 2004. (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u). predviđa opće pravilo u skladu s kojim „ako obveznik PDV-a nakon podnošenja obračuna PDV-a za odnosnu godinu poništi kupovinu određene količine nabavljene robe, ili mu isporučitelj robe ili usluga pruži dodatna sniženja cijene, ili se iznos pretporeza koji se isporučitelju robe ili usluga plaća u okviru cijene isporuke smanji

zbog bilo kojeg drugog razloga [...], a gorenavedeni iznosi pretporeza su odbijeni, ti se odbici ispravljaju tako da se u obračunu PDV-a za porezno razdoblje u kojem su navedene okolnosti postale poznate poveća iznos PDV-a koji treba uplatiti u javni proračun ili tako da se smanji iznos povrata PDV-a koji se može dobiti iz javnog proračuna”.

11. U skladu s člankom 68. stavkom 1. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas No IX-2112 (Zakon Litavske Republike br. IX-2112 o poreznoj upravi) od 13. travnja 2004. (u daljnjem tekstu: Zakon o poreznoj upravi): „[...] porezni obveznik ili porezna uprava mogu izračunati ili ponovno izračunati porez u pogledu razdoblja koje obuhvaća najviše tekuću kalendarsku godinu i pet prethodnih kalendarskih godina počevši od 1. siječnja one godine u kojoj je porez prvotno izračunat ili ponovno izračunat”.

12. Naposljetku, člankom 80. stavkom 1. tog zakona predviđeno je da „porezni obveznik može ispraviti porezni obračun ako razdoblje za izračun (ponovni izračun) poreza iz članka 68. ovog Zakona nije isteklo”.

III. Činjenično stanje, nacionalni postupak i prethodna pitanja

13. Dana 28. ožujka 2007. društvo SEB bankas i prodavatelj sklopili su ugovor o kupoprodaji na temelju kojeg je društvo SEB bankas kupilo šest zemljišnih čestica (u daljnjem tekstu: sporna transakcija). Prodavatelj je društvu SEB bankas istog dana izdao račun za uplatu oporezivog iznosa od 4 067 796,61 litavskih litasa (LTL) i 732 203,39 litavskih litasa na ime PDV-a. Ukupan iznos iskazan na računu, s uključenim PDV-om, bio je 4 800 000 litavskih litasa (u daljnjem tekstu: račun iz 2007.). Društvo SEB bankas je odgovarajući pretporez istaknulo u svojem obračunu PDV-a za ožujak 2007. te mu je odobren njegov odbitak.

14. Dana 14. travnja 2010. prodavatelj je društvu SEB bankas izdao knjižno odobrenje u pogledu odnosnog iznosa PDV-a (u daljnjem tekstu: knjižno odobrenje iz 2010.). Prodavatelj je istog dana izdao novi račun, za isti iznos od 4 800 000 litavskih litasa (u daljnjem tekstu: račun iz 2010.). U potonjem računu nije iskazan nikakav PDV.

15. Prodavatelj je za ožujak 2007. podnio izmijenjene obračune PDV-a. Nadležno porezno tijelo je 2012. potvrdilo da je prodavatelj pravilno ispravio svoje obračune PDV-a za ožujak 2007.

16. U odluci kojom je upućeno prethodno pitanje navodi se da društvo SEB bankas nije proknjižilo ni knjižno odobrenje iz 2010. ni račun iz 2010. Odbilo je priznati račun iz 2010. i knjižno odobrenje iz 2010. jer je smatralo, u biti, da prodavatelj nije bio ovlašten jednostrano promijeniti oporezivu vrijednost sporne transakcije. Društvo SEB bankas nadalje je smatralo da se za spornu transakciju, u skladu s važećim propisima, treba smatrati da podliježe PDV-u.

17. U skladu s izvješćem od 28. veljače 2014. o poreznoj inspekciji koja je provedena u društvu SEB bankas, Državni porezni inspektorat zaključio je da je društvo SEB bankas obvezno ispraviti odbitak pretporeza i u obračun PDV-a za travanj 2010. uključiti iznos PDV-a naveden u knjižnom odobrenju iz 2010.

18. Državni porezni inspektorat uključio je 16. svibnja 2014. nalaze porezne inspekcije u porezno rješenje. Usto je društvu SEB bankas naložio plaćanje 251 472 litavska litasa na ime zateznih kamata te mu je izrekao novčanu kaznu u iznosu od 71 528 litavskih litasa. Ipak, djelomično ga je lišio obveze plaćanja zateznih kamata.

19. Društvo SEB bankas podnijelo je 10. lipnja 2014. prigovor protiv tog poreznog rješenja Komisiji za porezne sporove. Komisija za porezne sporove poništila je porezno rješenje 12. kolovoza 2014., zaključivši da Državni porezni inspektorat nije poštovao rok predviđen nacionalnim pravom.

20. Državni porezni inspektorat pokrenuo je pred Vilniaus apygardos administracinis teismas (Okružni upravni sud u Vilnius, Litva) postupak za poništenje te odluke. Taj je sud 8. ožujka 2016. odbio tužbu Državnog poreznog inspektorata.

21. Državni porezni inspektorat potom je podnio žalbu Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Vrhovni upravni sud Litve), tj. sudu koji je uputio zahtjev. Taj je sud prekinuo postupak i uputio Sudu sljedeća prethodna pitanja:

- „1. Treba li članke 184. do 186. [Direktive Vijeća 2006/112] tumačiti na način da u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku mehanizam za ispravak odbitka iz Direktive 2006/112 nije primjenjiv u slučajevima u kojima početni odbitak pretporeza nije uopće bio moguć jer je riječ o izuzetoj transakciji koja se odnosi na isporuku zemljišta?
2. Utječe li na odgovor na prvo pitanje činjenica (1) da je pretporez na kupnju zemljišnih čestica prvotno odbijen zbog prakse porezne uprave na temelju koje se predmetnu isporuku pogrešno smatralo isporukom građevinskog zemljišta koja podliježe PDV-u, kako je određeno u članku 12. stavku 1. točki (b) Direktive 2006/112, i/ili (2) da je nakon početnog odbitka koji je primijenio kupac isporučitelj zemljišta ispostavio kupcu knjižno odobrenje u kojem je prilagodio iznose PDV-a navedene (iskazane) u prvotnom računu?
3. Ako je odgovor na prvo pitanje potvrđan, treba li u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku članke 184. i/ili 185. Direktive 2006/112 tumačiti na način da u slučaju u kojem početni odbitak nije smio biti primijenjen jer je odnosna transakcija izuzeta od PDV-a treba smatrati da je obveza poreznog obveznika da ispravi taj odbitak nastala odmah ili tek kada se saznalo da početni odbitak nije smio biti primijenjen?
4. Ako je odgovor na prvo pitanje potvrđan, treba li u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku Direktivu 2006/112, a osobito njezine članke 179., 184. do 186. i 250., tumačiti na način da se ispravljeni iznosi pretporeza koji se može odbiti moraju odbiti u poreznom razdoblju u kojem je nastala obveza i/ili pravo poreznog obveznika da ispravi početni odbitak?”

22. Pisana očitovanja podnijeli su društvo SEB bankas, litavska vlada i Europska komisija. Sve navedene stranke iznijele su i usmena očitovanja na raspravi održanoj 4. listopada 2017.

IV. Ocjena

23. Ovo je mišljenje strukturirano na sljedeći način: započet ću s dvije uvodne napomene u pogledu rokova i (pre)kvalifikacije sporne transakcije za potrebe PDV-a (A). Potom ću se osvrnuti na primjenjivost mehanizma odbitaka u ovom predmetu (B). Na kraju ću razmotriti relevantnost knjižnog odobrenja iz 2010. i učinaka (pre)kvalifikacije predmetne transakcije za potrebe PDV-a (C). S obzirom na negativan odgovor koji ću predložiti na prvo pitanje, treće i četvrto pitanje suda koji je uputio zahtjev neće biti potrebno razmatrati (D).

A. Uvodne napomene

24. Dvije su varijable koje utječu na ocjenu u ovom predmetu. Obje su istaknute i u očitovanjima stranaka i na raspravi. Obje su pitanja nacionalnog prava o kojima sud koji je uputio zahtjev treba odlučiti. Međutim, s obzirom na problematiku u predmetnom postupku, želim započeti s nekoliko uvodnih pojašnjenja u pogledu njih. Prva se odnosi na mogućnost da je zahtjev Državnog poreznog inspektorata prema društvu SEB bankas zastario (1). Druga se odnosi na kvalifikaciju sporne transakcije za potrebe PDV-a u skladu s nacionalnim pravom (2).

1. Rokovi primjenjivi na zahtjev iz glavnog postupka

25. Komisija u svojim pisanim očitovanjima ističe da se, s obzirom na informacije iz odluke kojom je upućeno prethodno pitanje, čini da je zahtjev Državnog poreznog inspektorata prema društvu SEB bankas zastario u skladu s nacionalnim pravom. Komisija navodi da, u svakom slučaju, nacionalna tijela mogu zahtijevati ispravak samo ako primjenjivi rokovi još nisu istekli.

26. Čini se da je člankom 68. stavkom 1. Zakona o poreznoj upravi predviđen rok od, načelno, pet godina u kojem je porezne obveze moguće izračunati ili ponovno izračunati. Sporna transakcija izvršena je u ožujku 2007. Čini se (a sud koji je uputio zahtjev to treba provjeriti) da je službena radnja kojom je od društva SEB bankas zatražen povrat odnosnog iznosa poduzeta u veljači 2014. – kada su formalizirani nalazi porezne inspekcije društva SEB bankas. Tomu je uslijedilo rješenje Državnog poreznog inspektorata iz svibnja 2014., kojim su potvrđeni nalazi te porezne inspekcije, utvrđen je iznos zateznih kamata te je izrečena novčana kazna.

27. Naglašavam da Direktiva o PDV-u ne sadržava nikakva pravila o rokovima koja bi bila relevantna za zahtjev iz glavnog postupka. Dakle, na državama članicama jest da odrede te rokove³, u skladu s načelima ekvivalentnosti i djelotvornosti kao i općom obvezom koja proizlazi iz Direktive o PDV-u, tumačene u vezi s člankom 4. stavkom 3. UEU-a, da poduzmu sve mjere prikladne za osiguravanje cjelovite naplate PDV-a koji se duguje na njihovu području i da se bore protiv utaje poreza⁴.

28. U odluci kojom je upućeno prethodno pitanje ništa ne upućuje na to da rokovi iz nacionalnog prava nisu u skladu s tim općim zahtjevima. Od Suda se zapravo ne traži da to ocijeni.

29. Ovo mišljenje temelji se na pretpostavci da je zahtjev iz glavnog postupka u skladu s primjenjivim rokovima i da odgovor na prethodna pitanja *jest* koristan. Ako se smatra da je primjenjivi rok već istekao (što sud koji je uputio zahtjev treba utvrditi), pitanja u ovom predmetu su hipotetska, osim u pogledu specifičnog scenarija rokova koji bi uzrokovali sustavne, strukturne probleme otežavanjem djelotvorne naplate PDV-a u dotičnoj državi članici⁵.

30. Osim tog specifičnog i prilično jedinstvenog scenarija, želim naglasiti da Direktivu o PDV-u nije moguće tumačiti ili se na nju pozvati kako bi se produljili ili skratili jasni rokovi iz nacionalnog prava. Ako se utvrdi da je Državnom poreznom inspektoratu istekao rok za nametanje dotične porezne obveze društvu SEB bankas, kvalifikacija te porezne obveze pod određenu kategoriju iz Direktive o PDV-u neće promijeniti činjenicu da je zahtjev zastario. Istek roka znači istek roka.

2. Kvalifikacija predmetne transakcije za potrebe PDV-a prema nacionalnom pravu

31. Nadalje, iz odluke kojom je upućeno prethodno pitanje kao i iz očitovanja podnesenih Sudu proizlazi da se tumačenje pojma „građevinsko zemljište” u nacionalnom pravu mijenjalo tijekom relevantnog razdoblja. Čini se da je ta promjena u tumačenju utjecala na tretman sporne transakcije za potrebe PDV-a.

³ U pogledu načela djelotvornosti u tom kontekstu vidjeti presudu od 14. lipnja 2017., *Compass Contract Services* (C-38/16, EU:C:2017:454, t. 42. i navedenu sudsku praksu).

⁴ U tom pogledu vidjeti presude od 7. studenoga 2013., *Tulică i Plavoşin* (C-249/12, EU:C:2013:722, t. 41. i navedenu sudsku praksu) i od 8. rujna 2015., *Taricco* i dr. (C-105/14, EU:C:2015:555, t. 36. i navedenu sudsku praksu).

⁵ Presuda od 8. rujna 2015., *Taricco* i dr. (C-105/14, EU:C:2015:555, osobito t. 46. i 47.). Međutim, vidjeti presudu od 5. prosinca 2017., *M. A. S.* i *M. B.* (C-42/17, EU:C:2017:936, t. 51.-58.).

32. U skladu s člankom 135. stavkom 1. točkom (k) Direktive o PDV-u, „[d]ržave članice obvezne su izuzeti [...] isporuk[u] neizgrađenog zemljišta osim isporuke građevinskog zemljišta iz točke (b) članka 12. stavka 1.”. U skladu s potonjom odredbom, „[d]ržave članice mogu smatrati poreznim obveznikom svaku osobu koja povremeno provodi isporuku građevinskog zemljišta”. U skladu s člankom 12. stavkom 3., taj pojam „znači svako zemljište, bilo s osnovnom infrastrukturom ili ne, koje države članice definiraju kao takvo”.

33. Članak 12. stavak 1. Direktive o PDV-u daje državama članicama mogućnost da isporuku „građevinskog zemljišta” podvrgnu PDV-u⁶. Čini se da je Litva iskoristila tu mogućnost. Međutim, manje je jasno može li se zemljište iz sporne transakcije kvalificirati kao građevinsko zemljište.

34. Društvo SEB bankas navodi da se isporučeno zemljište, u vrijeme sporne transakcije, prema nacionalnom pravu *smatralo* „građevinskim zemljištem” pa je njegova isporuka stoga podlijegala PDV-u. To je proizlazilo iz službenog komentara Zakona o PDV-u koji je, kako se čini, objavio Državni porezni inspektorat te iz obavijesti koju je porezna uprava 10. studenoga 2009. dostavila društvu SEB bankas.

35. Litavska vlada objasnila je da je razlog promjene u kvalifikaciji bila odluka Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Vrhovni upravni sud Litve) koji je htio ujednačiti do tada nedosljednu praksu u primjeni⁷. Stoga se trebalo smatrati da je Državni porezni inspektorat zemljište iz sporne transakcije *ex tunc* (pre)kvalificirao tako da ne čini „građevinsko zemljište”. On je pak na temelju toga od društva SEB bankas zatražio povrat odbijenog pretporeza.

36. Želim naglasiti da sud koji je uputio zahtjev nije postavio pitanje je li (pre)kvalifikacija pojma „građevinsko zemljište” u skladu s pravom Unije. Ono se stoga ne razmatra u ovom postupku.

37. Pitanje relevantnosti (pre)kvalifikacije istaknuto je u drukčijem kontekstu, u okviru drugog prethodnog pitanja, odnosno ocjene ima li ona ikakav utjecaj na primjenjivost mehanizma odbitaka. O pitanju je li se, u činjeničnom smislu, ta (pre)kvalifikacija stvarno dogodila treba odlučiti nacionalni sud. Ja ću se i u tom pogledu voditi pretpostavkom da predmet sporne transakcije nije trebalo smatrati „građevinskim zemljištem” i da ona stoga nije trebala podlijegati PDV-u. Drugim riječima, kao polaznu točku i činjenično utvrđenje uzimam to da je u tekstu prvog prethodnog pitanja istaknuto da su stranke *nepravilno* primijenile PDV na spornu transakciju.

B. Korekcija pogrešaka u vezi s postojanjem prava na odbitak

38. Sud koji je uputio zahtjev prvim pitanjem u biti pita primjenjuje li se mehanizam ispravka odbitaka predviđen člankom 184. i sljedećima Direktive o PDV-u za korekciju situacije u kojoj je pravo na odbitak pogrešno priznato.

39. U ovom ću dijelu mišljenja prvo objasniti da se mehanizam ispravka ne primjenjuje na postupak koji je pokrenuo Državni porezni inspektorat (1). Kao drugo, smatram da, čak i ako taj mehanizam nije primjenjiv, to ne znači da ne postoji načelna obveza poreznih tijela da zahtijevaju povrat pogrešno odobrenog odbitka (2).

⁶ Presuda od 15. rujna 2011., Šlaby i dr. (C-180/10 i C-181/10, EU:C:2011:589, t. 33. i navedena sudska praksa). U pogledu margine prosudbe kojom države članice raspolazu u kontekstu članka 12. Direktive o PDV-u vidjeti presudu od 16. studenoga 2017., Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, t. 44. i sljedeće te navedenu sudska praksu).

⁷ Litavska vlada je u tom pogledu posebno uputila na presudu Vrhovnog upravnog suda Litve (veliko vijeće) od 7. prosinca 2009., A-438-1346/2009.

1. Primjenjivost mehanizma ispravka odbitaka

40. Prvo ću opisati vrstu korekcije koja je, kako se čini, predviđena mehanizmom ispravka (a), nakon čega ću odrediti po čemu se razlikuje od naravi korekcije koja se zahtijeva u glavnom postupku (b).

a) Narav korekcije na koju se odnosi mehanizam ispravka

41. Porezni obveznici, u skladu s člancima 167. i 168. Direktive o PDV-u, mogu odbiti pretporez koji su platili⁸ u okviru cijene robe i usluga koje im je isporučio drugi porezni obveznik ako tu robu ili usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija⁹.

42. Kako je Sud više puta istaknuo, pravo na odbitak predviđeno člankom 168. točkom (a) Direktive o PDV-u sastavni je dio sustava PDV-a te ga načelno nije moguće ograničiti. Svrha je tog sustava odbitka „u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih ekonomskih aktivnosti”¹⁰.

43. Točnije, mehanizam ispravka predviđen u članku 184. i sljedećima Direktive o PDV-u namijenjen je povećanju preciznosti odbitaka pretporeza, putem nadzora opsega u kojem porezni obveznik doista tu robu koristi u svrhe koje opravdavaju odbitak¹¹. Sud je objasnio da „[t]aj mehanizam [...] ima za cilj uspostaviti blizak i izravan odnos između prava na odbitak ulaznog PDV-a i korištenja dotičnih dobara ili usluga za transakcije koje su izlazno oporezive”¹². Njegovom primjenom transakcije provedene u prethodnoj fazi i dalje dovode do prava na odbitak samo u opsegu u kojem služe isporukama podložnima PDV-u¹³. Mehanizam ispravka na taj način doprinosi osiguravanju neutralnosti poreznog opterećenja¹⁴.

44. Što se tiče konkretnog teksta, člankom 184. Direktive o PDV-u predviđeno je da se „[p]očetni odbitak [...] ispravlja ako je odbitak viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo”.

45. Člankom 185. stavkom 1. Direktive o PDV-u dalje je predviđeno da se ispravak „posebno” obavlja nakon obračuna PDV-a i ako dođe do promjena čimbenika korištenih za određivanje iznosa odbitka¹⁵.

46. Usto, upotreba riječi „posebno” pokazuje da ti čimbenici (otkazivanje kupovine ili sniženja cijene) nisu iscrpno navedeni. U relevantnoj sudskoj praksi Suda su se tijekom godina razmatrale situacije kao što su rušenje građevine i provedba graditeljskog projekta¹⁶, krađa (čiji počinitelj nije utvrđen)¹⁷ ili promjena metode izračuna prava na odbitak pretporeza plaćenog u okviru cijene robe i usluga za mješovitu uporabu¹⁸.

8 Vidjeti, primjerice, presude od 13. prosinca 1989., Genius Holding (C-342/87, EU:C:1989:635, t. 13.); od 19. rujna 2000., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, t. 53.) i od 6. veljače 2014., Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, t. 39.).

9 Presuda od 22. listopada 2015., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, t. 18. i navedena sudska praksa). Također vidjeti mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:138, t. 24. i navedenu sudska praksu).

10 Presude od 21. ožujka 2000., Gabalfrija i dr. (C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, t. 44. i navedena sudska praksa); od 30. rujna 2010., Uszodaépitő (C-392/09, EU:C:2010:569, t. 34. i 35. i navedena sudska praksa) i od 22. ožujka 2012., Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, t. 35. i 36.).

11 Osobito vidjeti mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:352, t. 27. i 28.).

12 Vidjeti presudu od 13. ožujka 2014., FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, t. 50. i navedenu sudska praksu).

13 Vidjeti, primjerice, presude od 16. lipnja 2016., Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, t. 28. i navedenu sudska praksu) i od 13. ožujka 2014., FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, t. 50. i navedenu sudska praksu).

14 Rješenje od 5. lipnja 2014., Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, t. 24. i navedena sudska praksa)

15 Presuda od 16. lipnja 2016., Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, t. 29. i navedena sudska praksa). Također vidjeti presudu od 16. lipnja 2016., Kreissparkasse Wiedenbrück (C-186/15, EU:C:2016:452, t. 47.).

16 Presuda od 29. studenoga 2012., Gran Via Moinești (C-257/11, EU:C:2012:759, t. 37. do 42.). Slično tomu, vidjeti presudu od 18. listopada 2012., TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, t. 32. do 37.).

17 Scenarij krađe spominje se u članku 185. stavku 2. prvom podstavku Direktive o PDV-u. Presuda od 4. listopada 2012., PIGI (C-550/11, EU:C:2012:614)

18 Presuda od 9. lipnja 2016., Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2016:417, t. 37. do 47.)

47. Dakle, općenito govoreći, navedeni primjeri odnose se na čimbenike koji mogu odrediti visinu odbitka na koji neki porezni obveznik ima pravo i koje je, po njihovoj naravi, moguće precizno ocijeniti samo tijekom duljeg vremena, uzimajući pritom u obzir stvarnu uporabu dotične robe. Tomu u prilog ide i smisao članka 187. Direktive o PDV-u, kojim je predviđena provedba godišnjeg ispravka s obzirom na stvarnu uporabu kapitalnih dobara.

48. U ovom se predmetu postavlja pitanje može li se taj mehanizam ispravka primijeniti za korekciju početne pogreške zbog koje je oporezivom utvrđena transakcija koja to zapravo nije. Je li korekcija takve početne pogreške u pogledu postojanja prava na odbitak iste naravi kao korekcija opsega prava na odbitak koju je potrebno izvršiti jer je došlo do promjene u pogledu dotične isporuke? Dovode li obje vrste korekcija do primjene istog mehanizma?

b) Narav korekcije koja se zahtijeva u ovom predmetu

49. Korekcijom koja se zahtijeva u ovom predmetu želi se ispraviti situacija u kojoj je nadležno porezno tijelo odobrilo odbitak pretporeza iako on zapravo uopće nije trebao biti odobren. S obzirom na tu pogrešku, porezna tijela su zatražila povrat iznosa odobrenog odbitka. Može li ta korekcija poreznih obveza spadati u okvir mehanizma odbitka pretporeza?

50. Društvo SEB bankas misli da ne može. Ono smatra, kao prvo, da nakon sporne transakcije nije došlo ni do kakve promjene relevantnih čimbenika koja bi utjecala na njegovo pravo na odbitak. Ono stoga nije bilo obvezno korigirati svoje porezne obveze. Jedina promjena do koje je došlo bila je ta da je sporna transakcija za potrebe PDV-a (pre)kvalificirana iz „podliježe PDV-u” u „izuzeta od PDV-a” jer se njezin predmet više nije smatralo „građevinskim zemljištem” prema nacionalnom pravu. Kao drugo, ako bi se utvrdilo da se PDV nije morao platiti i da odbitak stoga nije bio opravdan (s čime se društvo SEB bankas ne slaže), pitanje povrata odnosnih iznosa uređeno je pravom država članica, a ne Direktivom o PDV-u.

51. Litavska vlada tvrdi da je mehanizam ispravka primjenjiv. Svoje stajalište temelji na tekstu članka 184. Direktive o PDV-u, na ciljevima mehanizma ispravka te na mjerama kojima se taj mehanizam provodi. Ta vlada u vezi s člankom 184. ističe da je ispravak početnog odbitka potreban kada je odobreni odbitak „viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo”. Matematički govoreći, ako početni odbitak na koji se ima pravo iznosi nula, svaki odobreni odbitak je previsok te ga se mora ispraviti.

52. Ta je tvrdnja nesporno točna iz perspektive konvencionalne aritmetike: svaki pozitivni broj veći je od nule. Međutim, nisam toliko siguran da je takva jednadžba u skladu sa sustavom i smislom mehanizma ispravka.

53. Ako pogledamo tekst članka 185., kojim su utvrđeni uvjeti pod kojima se mehanizam ispravka primjenjuje, čini se da izraz „promjena čimbenika korištenih za određivanje *iznosa* odbitka”¹⁹ cilja na scenarij različit od onog iz glavnog postupka. Pogreška koju je potrebno korigirati u glavnom postupku ne odnosi se na pitanje *koliki* je iznos društvo SEB bankas trebalo imati pravo odbiti, nego na pitanje je li pravo na odbitak *uopće postojalo*. Drugim riječima, Državni porezni inspektorat želi korigirati pogrešnu ocjenu u pogledu *postojanja* prava na odbitak, a ne u pogledu *opsega* tog prava.

54. Slažem se da je tekst članka 184., koji je uvodna odredba poglavlja 5. glave X. Direktive o PDV-u u pogledu ispravka odbitaka, općenit i otvoren. Moguće je stoga dvojiti je li pravilno općenito sročiti članak 184. tumačiti s obzirom na konkretnije odredbe članka 185. Te su dvojbe još važnije ako se uzme u obzir da čimbenici predviđeni člankom 185. stavkom 1. nisu iscrpno navedeni, kako je to naglašeno u točki 46. ovog mišljenja.

¹⁹ Moje isticanje

55. Međutim, članci 184. do 186. Direktive o PDV-u čine logičku cjelinu unutar poglavlja 5. glave X. Oni stoga trebaju tvoriti jednu skladnu cjelinu te svaki od njih treba tumačiti s obzirom na ostale kao i s obzirom na opću svrhu odnosnog poglavlja. Ta opća svrha mehanizma predviđenog tim poglavljem odnosi se na korekciju *iznosa* odbitka, a ne na situaciju u kojoj *pravo na odbitak* nikada nije ni postojalo. Ako pravo na odbitak ne postoji, opseg ispravka tog prava nije relevantan.

56. Čini se da potonjem shvaćanju u prilog ide zaključak Suda iz presude Uudenkaupungin kaupunki, koja se odnosila na mehanizam ispravka predviđen člankom 20. Šeste direktive (koji je u bitnome bio ekvivalentan onome iz Direktive o PDV-u)²⁰. Taj se predmet odnosio na kapitalna dobra koja su prvo upotrijebljena u neoporezivoj djelatnosti, a kasnije u djelatnosti koja je podlijeжала PDV-u (do te je promjene došlo tijekom relevantnog razdoblja ispravka).

57. Sud je utvrdio da „primjena mehanizma ispravka ovisi o postojanju prava na odbitak na temelju članka 17. Šeste direktive”²¹. Zaključio je da je kasniji nastanak prava na odbitak omogućio primjenu mehanizma ispravka. Prije donošenja tog zaključka Sud je potvrdio da je subjekt koji je kasnije zahtijevao primjenu mehanizma ispravka bio porezni obveznik u trenutku kupnje.

58. Dakle, činjenično stanje u predmetu Uudenkaupungin kaupunki različito je od činjeničnog stanja u ovom predmetu. Međutim, poučno je da je primjenjivost mehanizma ispravka uvjetovana postojanjem prava na odbitak (koje se nije ocjenjivalo s obzirom na narav isporuke, nego s obzirom na svojstvo kupca).

59. S obzirom na navedeno, smatram da se mehanizam ispravka ne primjenjuje na zahtjev iz glavnog postupka.

2. Načelo porezne neutralnosti, koje zahtijeva povrat nezakonito odobrenog odbitka

60. Slažem se sa stajalištem koje je Komisija u biti izrazila (a društvo SEB bankas ga podredno priznalo), u skladu s kojim nepravilno odobren odbitak još uvijek treba korigirati, podložno, naravno, primjenjivim rokovima. Međutim, tu korekciju treba provesti na temelju nacionalnog prava. Istodobno zaključak da pogreška počinjena u slučaju iz glavnog postupka ne spada u područje primjene mehanizma ispravka ne znači da se nalazi sasvim izvan područja primjene zajedničkog sustava PDV-a i načela porezne neutralnosti.

61. Kako se navodi u uvodnoj izjavi 7. Direktive o PDV-u, „[z]ajednički sustav PDV-a trebao bi, čak i u slučaju kad njegove stope i sustav izuzeća nisu u potpunosti usklađeni, dovesti do neutralnosti u području tržišnog natjecanja, na način da na teritoriju svih država članica slične robe i usluge nose isto porezno opterećenje [...]”.

²⁰ Presuda od 30. ožujka 2006., Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214). Vidjeti stavak 1. članka 20. Šeste direktive, naslovljenog „Ispravci odbitaka”. Šesta Direktiva Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet - zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.).

²¹ Presuda od 30. ožujka 2006., Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, t. 37.). Također vidjeti presudu od 2. lipnja 2005., Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335, t. 44.), u kojoj je Sud utvrdio da „javnopravno tijelo koje kupi kapitalna dobra [...] a da pritom nije nastupalo kao porezni obveznik, a potom ih proda kao porezni obveznik, u pogledu te prodaje nema pravo na ispravak na temelju članka 20. te direktive kako bi odbilo pretporez koji je platio u okviru kupnje te robe”. Također vidjeti rješenje od 5. lipnja 2014., Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750).

62. Porezno opterećenje poreznih obveznika koji se nalaze u sličnim situacijama mora biti jednako²². Međutim, zahtjev neutralnosti nije zadovoljen ako se porezni obveznik, kao što je društvo SEB bankas, okoristio nepravilno odobrenim odbitkom. Država članica čija su tijela odobrila taj odbitak stoga je obvezna osigurati korekciju neopravdane porezne pogodnosti.

63. To konkretno znači da države članice moraju donijeti mjere koje omogućuju poreznim tijelima da od poreznih obveznika, kao što je društvo SEB bankas, zahtijevaju povrat iznosa odbitka, u skladu s primjenjivim odredbama nacionalnog prava te podložno jasnim i predvidljivim rokovima.

64. Ističem da bi slično rješenje u pogledu primjene relevantnih odredbi nacionalnog prava bilo potrebno čak i ako bi mehanizam ispravka bio primjenjiv. To je zato što članci 184. i 185. predviđaju materijalne uvjete primjene mehanizma ispravka, dok članak 186. Direktive o PDV-u upućuje na propise država članica u pogledu postupovnih pitanja.

65. Radi jasnoće bi se moglo dodati da taj zaključak ne sprječava države članice da na nacionalnoj razini propišu postupovna pravila koja bi se primjenjivala i na korekciju početnih pogrešaka u pogledu kvalifikacije transakcija (kao izuzetih od PDV-a ili podložnih PDV-u) i na ispravak odbitaka odobrenih u pogledu oporezivih transakcija. Činjenica da prvonavedeno pitanje ne spada u okvir mehanizma ispravka iz Direktive o PDV-u ne znači da ga se na nacionalnoj razini mora zasebno urediti.

66. S obzirom na navedeno, moj je međuzaključak da članke 184. do 186. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se mehanizam ispravka predviđen tim odredbama ne primjenjuje u situaciji poput one iz glavnog postupka, u kojoj početni odbitak pretporeza uopće nije mogao biti odobren jer je odnosna transakcija bila izuzeta od PDV-a. Međutim, načelo porezne neutralnosti zahtijeva da država članica ostvari povrat neopravdano odobrenog odbitka pretporeza, u skladu s primjenjivim odredbama nacionalnog prava.

C. Utječu li na zaključak posebne okolnosti predmeta?

67. Sud koji je uputio zahtjev svojim drugim pitanjem pita utječe li na odgovor na prvo pitanje izdavanje knjižnog odobrenja iz 2010. (1) i činjenica da se za spornu transakciju prvotno smatralo da podliježe PDV-u, a tek kasnije da je od njega izuzeta (2).

68. S obzirom na odgovor koji sam predložio na prvo pitanje nacionalnog suda, za drugo je pitanje moguće smatrati da se tiče nacionalnog prava te da u vezi s njime Sud ne mora pružiti nikakve smjernice. Međutim, budući da je drugo pitanje povezano s prvim, njime se ono u biti razrađuje te u duhu suradnje koji prevladava u prethodnom postupku pružam sljedeće ograničene prijedloge u pogledu drugog pitanja.

1. Relevantnost knjižnog odobrenja iz 2010.

69. Prema mojem mišljenju, relevantnost knjižnog odobrenja iz 2010. moguće je promatrati iz dvije različite perspektive.

²² Vidjeti, po analogiji, presudu od 14. lipnja 2017., *Compass Contract Services* (C-38/16, EU:C:2017:454, t. 30. do 32. i navedenu sudsku praksu), koja se odnosi na nacionalna pravila o povratu preplaćenog PDV-a izdavatelju računa. Slično tomu, Sud je utvrdio da, radi osiguravanja neutralnosti PDV-a, države članice moraju u svojim pravnim sustavima predvidjeti mogućnost ispravka svakog poreza koji je nepravilno iskazan na računu ako izdavatelj računa dokaže da je djelovao u dobroj vjeri ili ako je pravodobno u cijelosti uklonio rizik od bilo kakvog smanjenja poreznih prihoda – presuda od 18. lipnja 2009. u predmetu *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, t. 36. i 37. i navedena sudska praksa). Također vidjeti presudu od 19. rujna 2000., *Schmeink & Cofreth i Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, t. 56. do 58.).

70. Kao prvo, moguće je upitati se je li ono društvu SEB bankas stvorilo poreznu obvezu. Odgovor je očito ne. Podložno provjeri suda koji je uputio zahtjev u pogledu konkretnih pravnih učinaka koje takav dokument proizvodi na temelju nacionalnog prava, knjižno je odobrenje iz 2010., koliko shvaćam, dokument koji je izdala privatna stranka, a ne službeni dokument koji je izdalo porezno tijelo. Takav dokument može proizvesti učinke za stranku koja ga je izdala, ali načelno ne i za drugu stranku transakcije²³.

71. Kao drugo, moguće je pitati se može li izdavanje knjižnog odobrenja iz 2010. imati posljedice za primjenjive rokove unutar kojih Državni porezni inspektorat može promijeniti porezne obveze društva SEB bankas. I to pitanje treba razmotriti sud koji je uputio zahtjev.

72. Postoje sustavi u kojima nacionalno pravo ne predviđa samo „objektivan” (to jest apsolutan), nego i „subjektivan” (to jest relativan) rok. Objektivan rok će vjerojatno početi teći nastupom određenog događaja, neovisno o tome je li ga odnosna stranka svjesna. Subjektivan rok počinje teći kada ta stranka dozna da je relevantni događaj nastupio.

73. Ako je uređenje u nacionalnom pravu takvo, moglo bi se tvrditi da je društvo SEB bankas primitkom knjižnog odobrenja iz 2010. doznalo za činjenicu da mora korigirati svoje obračune PDV-a. Takvo bi se knjižno odobrenje stoga moglo smatrati početkom tijeka subjektivnog roka.

74. Međutim, čak i ako je nacionalnim pravom bio predviđen subjektivan rok, takav se rok obično ne može produljiti na razdoblje nakon isteka objektivnog roka. Dakle, subjektivan rok može početi teći kasnije, ali završava najkasnije istekom objektivnog roka. Stoga, čak i iz moguće druge perspektive, ne vidim na koji bi točno način knjižno odobrenje iz 2010. bilo relevantno za glavni postupak kada je riječ o rokovima.

75. Dakle, u skladu s informacijama koje su Sudu stavljene na raspolaganje, ne smatram da je knjižno odobrenje iz 2010. relevantno za ocjenu poreznih obveza SEB bankasa iz 2010.

2. Relevantnost (pre)kvalifikacije predmetne transakcije

76. Za razliku od knjižnog odobrenja iz 2010. koje je izdao prodavatelj, praksa tumačenja i konkretno postupanje porezne uprave prema društvu SEB bankas relevantni su za ocjenu njegovih poreznih obveza. To je zato što su oni, podložno činjeničnoj ocjeni od strane nacionalnog suda, društvu SEB bankas možda stvorili legitimna očekivanja u pogledu njegovih obveza, ovisno o naravi i sadržaju jamstava koja su mu pružena²⁴.

77. Litavska vlada priznaje da je, u vrijeme izvršenja sporne transakcije, „službeno” tumačenje pojma „građevinsko zemljište” opravdavalo zaključak da je ta transakcija podlijeerala PDV-u. Također je navela da se to tumačenje promijenilo nakon presude Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Vrhovni upravni sud Litve) iz 2009.²⁵

²³ Slično tomu, vidjeti presudu od 31. siječnja 2013., Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, t. 41. do 44.).

²⁴ Presude od 9. srpnja 2015., Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452, t. 43. i navedena sudska praksa) i Salomie i Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, t. 44. i navedena sudska praksa). Također vidjeti presudu od 14. rujna 2006., Elmeka (C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563, t. 32. i navedenu sudska praksu).

²⁵ Vidjeti gornju bilješku 7.

78. Kako je Sud istaknuo u presudi Nigl i dr., „načelo pravne sigurnosti ne protivi se tomu da porezno tijelo u [primjenjivom roku] naknadno obračuna PDV koji se odnosi na odbitak ili na usluge koje su već pružene, a koje je trebalo podvrgnuti njegovu plaćanju”. Sud je također utvrdio da to vrijedi i kada „porezna uprava osporava sustav koji se primjenjuje na obveznika plaćanja PDV-a, uključujući za razdoblje koje prethodi onomu za koje je bilo dano takvo mišljenje, ali pod uvjetom da je ono dano u zastarnom roku za upravnu tužbu i da njegovi učinci nisu retroaktivni na datum koji prethodi datumu nastanka pravnih i činjeničnih okolnosti na kojima se temelji”²⁶.

79. Čini se da je isti pristup primjenjiv i u ovom predmetu. Ako rok za određivanje poreznih obveza društva SEB bankas još nije istekao, odnosno ako je još uvijek moguće ponovno odrediti i izračunati te obveze zato što primjenjivi rokovi nisu istekli te ako unutar tog roka odluka višeg nacionalnog suda (kao što je vrhovni upravni sud) ujednači do tada nedosljednu praksu tumačenja, tako pruženo ujednačeno tumačenje može utjecati na tumačenje prava koje treba pružiti u svim tekućim predmetima u kojima je ono relevantno.

80. Takva *incidentalna retrospektivnost* odluka viših sudova zapravo je vrlo uobičajena²⁷. Ona je logična posljedica takvih interpretativnih odluka, koje srastaju sa zakonodavstvom koje se tumači, što znači da se (osim ako se takvi učinci izričito isključe) primjenjuju *ex tunc* zajedno sa zakonodavstvom koje se tumači.

81. Moglo bi se tvrditi, kao što je – čini se – bio Komisijin argument na raspravi, da primjena više nacionalne interpretativne sudske odluke u pogledu poreznog razdoblja koje je isteklo više ne bi bila samo *retrospektivna*, nego i *retroaktivna*.

82. Ne slažem se. Sve dok i ako rok za ponovni izračun i ponovni ispravak predviđen nacionalnim pravom ne istekne, ocjena tog poreznog razdoblja nije doista zaključena. Još uvijek postoji mogućnost ponovne ocjene, ne samo za poreznu upravu nego i za poreznog obveznika. Dakle, i porezni obveznik se unutar tog roka može pozvati na interpretativno ujednačavanje na temelju odluke višeg nacionalnog suda koja njemu ide u korist. Metaforički rečeno, otvoren prozor otvoren je s obje strane.

83. Međutim, čak i ako porezna tijela unutar primjenjivih rokova, strogo govoreći, mogu uzeti u obzir i primijeniti odluku višeg nacionalnog suda kojom je ujednačeno do tada nedosljedno tumačenje prava, to porezna tijela ne lišava obveze da, u svakom pojedinom slučaju, nastoje postići pravičnu ravnotežu između potrebe za ujednačenom primjenom prava i konkretnih okolnosti odnosnog slučaja, koje su poreznom obvezniku možda stvorile legitimna očekivanja.

84. U ovom bi predmetu, primjerice, bilo zamislivo da se pravična ravnoteža između moguće pravne nužnosti da se korigira kvalifikacija sporne transakcije i zaštite legitimnih očekivanja društva SEB bankas (ako se na temelju činjenične ocjene utvrdi da je postupanje nacionalnih tijela doista stvorilo takva očekivanja) možda može ostvariti tako da se dopusti prekvalifikacija sporne transakcije a da se pritom društvo SEB bankas ni na koji način ne sankcionira, odnosno da mu se ne nametne plaćanje zateznih kamata ili novčane kazne²⁸.

²⁶ Presuda od 12. listopada 2016., Nigl i dr. (C-340/15, EU:C:2016:764, t. 48. i 49. i navedena sudska praksa)

²⁷ O čemu se, u kontekstu vremenske primjenjivosti odluka Suda u području PDV-a, nedavno raspravljalo, primjerice, u mojim mišljenjima u predmetima Cussens i dr. (C-251/16, EU:C:2017:648, t. 35. i sljedeće) i Scialdone (C-574/15, EU:C:2017:553, t. 179.).

²⁸ Kako je gore navedeno (vidjeti točku 18. ovog mišljenja), iz odluke kojom je upućeno prethodno pitanje proizlazi da se Državni porezni inspektorat djelomično odrekao obveze plaćanja zateznih kamata društva SEB bankas.

85. S obzirom na navedeno, zaključujem da izdavanje knjižnog odobrenja iz 2010. ne utječe na odgovor na prvo prethodno pitanje. Međutim, kada nadležna tijela na temelju (pre)kvalifikacije isporuke za potrebe PDV-a, kao što je isporuka zemljišta iz glavnog postupka, korigiraju porezne obveze poreznog obveznika, kao što je društvo SEB bankas, ta tijela moraju postići prikladnu ravnotežu između obveza da se osigura porezna neutralnost i ujednačena primjena prava i legitimnih očekivanja tog poreznog obveznika.

D. Treće i četvrto pitanje

86. Iako uvodni uvjeti pod kojima se traži odgovor na treće i četvrto pitanje nisu sasvim jasni u odnosu na konkretnu formulaciju prvog pitanja, iz smisla odluke kojom je upućeno prethodno pitanje proizlazi, koliko shvaćam, da sud koji je uputio zahtjev treće i četvrto pitanje postavlja samo ako se utvrdi da je mehanizam ispravka primjenjiv na predmet iz glavnog postupka.

87. Budući da smatram da mehanizam ispravka nije primjenjiv na zahtjev iz glavnog postupka, na treće i četvrto pitanje nije potrebno odgovoriti.

V. Zaključak

88. S obzirom na navedeno, predlažem da Sud na sljedeći način odgovori Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Vrhovni upravni sud Litve):

- Članke 184. do 186. Direktive 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da se mehanizam ispravka predviđen tim odredbama ne primjenjuje u situaciji poput one iz glavnog postupka, u kojoj početni odbitak pretporeza uopće nije mogao biti odobren jer je odnosna transakcija bila izuzeta od poreza na dodanu vrijednost. Međutim, načelo porezne neutralnosti zahtijeva da država članica ostvari povrat neopravdano odobrenog odbitka pretporeza, u skladu s primjenjivim odredbama nacionalnog prava.
- Kada nadležna tijela na temelju (pre)kvalifikacije isporuke za potrebe poreza na dodanu vrijednost, kao što je isporuka zemljišta iz glavnog postupka, korigiraju porezne obveze poreznog obveznika, ta tijela moraju postići prikladnu ravnotežu između obveza da se osigura porezna neutralnost i ujednačena primjena prava i legitimnih očekivanja tog poreznog obveznika.