

62016CC0532

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

MICHALA BOBKA,

predstavljeni 20. decembra 2017 (1)

Zadeva C-532/16

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

ob udeležbi

Akcinių bendrovė SEB bankas

(Predlog za sprejetje predhodne odložbe,

ki ga je vložilo Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (vrhovno upravno sodišče, Litva))

„Predlog za sprejetje predhodne odložbe – Davek na dodano vrednost (DDV) – Popravki odbitkov – Uporaba – Dobave, ki so bile napačno predmet DDV – Popravek računa s strani dobavitelja“

I. Uvod

1.

Družba Akcinių bendrovė SEB bankas (v nadaljevanju: SEB bankas) je od družbe VKK Investicija UAB (v nadaljevanju: prodajalka) kupila parcele, za katere je slednja izdala račun z obračunanim davkom na dodano vrednost. Ob prodaji sta obe stranki šteli, da so ta zemljišča „zemljišča za gradnjo“, ki so predmet DDV. Družba SEB bankas je nato prejela odbitek, ki je ustrezal obračunanemu DDV.

2.

Čez tri leta je prodajalka menila, da bi dobava zadevnih zemljišč dejansko morala biti oproščena DDV. Zato je družbi SEB bankas poslala dobropis za prvotno obračunani znesek. Prav tako je izdala nov račun za isti znesek, ki pa tokrat ni vseboval DDV.

3.

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (državni davčni inšpektorat pri litovskem ministrstvu za finance, Litva; v nadaljevanju: državni davčni inšpektorat) je na podlagi naknadnega davčnega nadzora izdal odložbo, s katero je od družbe SEB bankas zahteval vračilo zneska, ki je ustrezal prvotno odobrenemu odbitku. Prav tako je zahteval plačilo dela zamudnih obresti in naložil globo.

4.

Zadeva je na koncu prišla pred Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (vrhovno upravno sodišče, Litva). Predložitveno sodišče zdaj sprašuje, ali vračilo, zahtevano od družbe SEB bankas, spada v okvir mehanizma za popravek odbitka iz Direktive o DDV. (2) Sprašuje tudi o pomenu, ki ga imata za določitev davčnih obveznosti družbe SEB bankas dobropis, ki ga je izdala

prodajalka, in dejstvo, da je do prerazvrstitve zadevnih zemljišč prišlo po spremembi prakse davčne uprave.

II. Pravni okvir

1. Direktiva o DDV

5.

Člen 12(1) Direktive o DDV določa:

„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 zemljišč za gradnjo.“

6.

Člen 135(1) te direktive določa:

„Države članice oprostitijo naslednje transakcije:

[...]

(k)

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

7.

Naslov X, poglavje 5, Direktive o DDV se nanaša na „popravke odbitkov“. Obsega člene od 184 do 192. Člen 184 določa, da „[se z]ačetni odbitek [...] 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.

V skladu s členom 186 „[d]ržave članice določijo podrobnosti za uporabo členov 184 in 185.“

2. Litovsko pravo

10.

Člen 65 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas No IX-751 (litovski zakon št. IX-751 o davku na dodano vrednost) z dne 5. marca 2002, v različici zakona št. IX-1960 z dne 15. januarja 2004 (v nadaljevanju: zakon o DDV) določa splošno pravilo, da „če je po vložitvi obračuna DDV za davčno obdobje zavezanec za DDV preklical nakup določene količine nabavljenega blaga, če je od dobavitelja blaga ali storitev prejel dodatne popuste pri ceni ali če se je iz drugega razloga znižal znesek DDV, ki se plača dobavitelju blaga ali storitev, [...] in so bili zgornji zneski vstopnega in/ali uvoznega DDV odbiti, se odbitki DDV popravijo tako, da se v obračunu DDV za davčno obdobje, v katerem se je izvedelo za zgornje okoliščine, ustrezno zviša znesek DDV, ki se plača v proračun, oziroma zniža znesek DDV, ki se povrne iz proračuna“.

11.

Člen 68(1) Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas No IX-2112 (litovski zakon št. IX-2112 o davni upravi) z dne 13. aprila 2004 (v nadaljevanju: zakon o davni upravi) določa, da „lahko davni zavezanec ali davna uprava izračuna ali ponovno izračuna davek za obdobje, ki ne presega tekočega koledarskega leta in petih predhodnih koledarskih let, šteto nazaj od 1. januarja tistega leta, v katerem je bil davek prvotno ali ponovno izračunan“.

12.

Nazadnje, člen 80(1) istega zakona določa, da „ima davni zavezanec pravico, da popravi davni obračun, če se ni izteklo obdobje za izračun (ponovni izračun) davkov iz člena 68 tega zakona“.

III. Dejansko stanje, nacionalni postopek in vprašanja za predhodno odločanje

13.

Družba SEB bankas in prodajalka sta 28. marca 2007 sklenili prodajno pogodbo, na podlagi katere je družba SEB bankas od prodajalke kupila šest parcel (v nadaljevanju: transakcija). Prodajalka je istega dne družbi SEB bankas izdala račun, s katerim je zahtevala plačilo davčne osnove v znesku 4.067.796,61 litovskih litasov (LTL) in DDV v znesku 732.203,39 LTL. Skupni znesek računa z vključenim DDV je znašal 4.800.000,00 LTL (v nadaljevanju: račun iz leta 2007). Družba SEB bankas je vnesla vstopni DDV v svoj obračun DDV za marec 2007 in prejela odbitek.

14.

Prodajalka je 14. aprila 2010 družbi SEB bankas izdala dobropis DDV (v nadaljevanju: dobropis iz leta 2010). Istega dne je izdala nov račun za isti skupni znesek 4.800.000,00 LTL (v nadaljevanju: račun iz leta 2010). V tem zadnjem računu ni bil naveden DDV.

15.

Prodajalka je predložila revidiran obračun DDV za marec 2007. Pristojni davni organ je leta 2012 potrdil, da je prodajalka pravilno prilagodila svoj obračun DDV za marec 2007.

16.

V predložitveni odložbi je navedeno, da družba SEB bankas v svoje poslovne knjige ni vnesla ne dobropisa iz leta 2010 ne računa iz leta 2010. Računa iz leta 2010 in dobropisa iz leta 2010 ni hotela priznati, saj je v bistvu menila, da prodajalka ni bila upravičena enostransko spremeniti davčne osnove transakcije. Družba SEB bankas je dalje menila, da bi se moralo na podlagi veljavne zakonodaje šteti, da je transakcija predmet DDV.

17.

Kot rezultat poročila o inšpekcijskem pregledu z dne 28. februarja 2014, izdanega na podlagi davčnega nadzora družbe SEB bankas, je državni davčni inšpektorat sklenil, da mora družba SEB bankas popraviti odbitek DDV in v obračun DDV za april 2010 vključiti znesek DDV, naveden v dobropisu iz leta 2010.

18.

Državni davčni inšpektorat je 16. maja 2014 ugotovitve davčnega nadzora strnil v davčno odložbo. Poleg tega je navedel, da je treba plačati 251.472 LTL zamudnih obresti na DDV, in naložil globo v znesku 71.528 LTL. Vendar je delno odstopil od obveznosti družbe SEB bankas za plačilo zamudnih obresti.

19.

Družba SEB bankas se je 10. junija 2014 pritožila zoper davčno odložbo pri komisiji za davčne spore. Komisija za davčne spore je 12. avgusta 2014 razveljavila davčno odložbo, saj je ugotovila, da državni davčni inšpektorat ni spoštoval rokov iz nacionalnega prava.

20.

Državni davčni inšpektorat je zoper razveljavitveno odložbo vložil tožbo pri Vilniaus apygardos administracinis teismas (okrožno upravno sodišče v Vilni, Litva). To sodišče je 8. marca 2016 zavrnilo tožbo državnega davčnega inšpektorata.

21.

Državni davčni inšpektorat je nato vložil pritožbo pri Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (litovsko vrhovno upravno sodišče), predložitvenem sodišču. To sodišče je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1.

Ali je treba člene od 184 do 186 [Direktive Sveta 2006/112] razlagati tako, da pomenijo, da se v okoliščinah, kot so te iz postopka v glavni stvari, mehanizem za popravek odbitka iz Direktive 2006/112 ne uporabi v primerih, ko sploh ni bil mogoč prvotni odbitek davka na dodano vrednost (DDV), 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 na nakup parcel sprva odbit zaradi prakse davčne uprave, na podlagi katere se je zadevno dobavo napačno štelo za dobavo zemljišč za gradnjo, ki je predmet DDV, kot je določeno v členu 12(1)(b) Direktive 2006/112, in/ali (2) da je po začetnem odbitku s strani pridobitelja dobavitelj zemljišč temu izstavil dobropis DDV, v

katerem je popravil zneske DDV, navedene (izkazane) 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 2006/112 razlagati tako, da pomenita, da je treba v primeru, ko začetni odbitek sploh ne bi smel biti opravljen, ker je bila zadevna transakcija oproščena DDV, šteti, 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 2006/112 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 in/ali pravica davčnega zavezanca do popravka začetnega odbitka?

22.

Pisna stališča so predložile družba SEB bankas, litovska vlada in Evropska komisija. Na obravnavi 4. oktobra 2017 so podale tudi ustne navedbe.

IV. Presoja

23.

Zgradba teh sklepnih predlogov je taka: začel bom z dvema uvodnima premislekoma o rokih in (pre)razvrstitvi transakcije za namene DDV (A). Nato bom obravnaval možnost uporabe mehanizma za popravek v obravnavani zadevi (B). Nazadnje bom preučil upoštevnost dobropisa iz leta 2010 in uinkov (pre)razvrstitve transakcije za namene DDV (C). Ker predlagam nikalen odgovor na prvo vprašanje, na tretje in četrto vprašanje predložitvenega sodišča ni treba odgovoriti (D).

A. Uvodna pojasnila

24.

Na presojo obravnavane zadeve vplivata dve spremenljivki. Obe sta bili izpostavljeni v stališčih strank in na obravnavi. Obe se nanašata na nacionalno pravo in ju mora ugotoviti predložitveno sodišče. Vendar bi glede na razpravo v tem postopku rad podal več uvodnih pojasnil, ki se nanašajo na obe točki. Prva se nanaša na možnost, da bi bil lahko zahtevek državnega davčnega inšpektorata proti družbi SEB bankas dejansko zastaran (1). Druga se nanaša na razvrstitev transakcije za namene DDV na podlagi nacionalnega prava (2).

1. Roki, ki se uporabijo za zahtevek v postopku v glavni stvari

25.

Komisija v vlogah ugotavlja, da je glede na informacije iz predložitvene odločbe zahtevek državnega davčnega inšpektorata proti družbi SEB bankas na podlagi nacionalnega prava očitno zastaran. Komisija ugotavlja, da lahko nacionalni organi v vsakem primeru zahtevajo popravek odbitkov le, če se še niso iztekli upoštevní roki.

26.

Člen 68(1) zakona o davčni upravi očitno določa rok, ki znaša namreč pet let, v katerem je mogoče izračunati ali ponovno izračunati davčne obveznosti. Transakcija je bila opravljena marca 2007. Zdi se (kar bo moralo preveriti predložitveno sodišče), da je bil uradni korak, s katerim se je zahtevalo vračilo zadevnih zneskov od družbe SEB bankas, opravljen februarja 2014 – ko so bili formalizirani rezultati davčnega nadzora, opravljenega v zvezi z družbo SEB bankas. Temu je sledila odločba državnega davčnega inšpektorata iz maja 2014, v kateri so bile potrjene ugotovitve davčnega nadzora, določen znesek zamudnih obresti in naložena globa.

27.

Poudarjam, da Direktiva o DDV ne vsebuje pravil o rokih, ki bi bili upoštevni za zahtevek iz postopka v glavni stvari. Te roke morajo torej določiti države članice ob upoštevanju načela enakosti in učinkovitosti (3) ter splošne obveznosti, ki izhajajo iz Direktive o DDV, v povezavi s členom 4(3) PEU – da sprejmejo vse potrebne ukrepe za zagotovitev, da je pobran ves DDV, ki je dolgovan na njihovem ozemlju, in da se borijo proti davčnim goljufijam. (4)

28.

Ni v predložitveni odločbi ne kaže, da roki, določeni z nacionalnim pravom, niso v skladu s temi splošnimi zahtevami. Dejansko Sodišče za presojo tega ni naprošeno.

29.

Ti sklepni predlogi temeljijo na domnevi, da je tožba v postopku v glavni stvari vložena v skladu z upoštevni roki in da je odgovor na postavljena vprašanja uporaben. Če se bo štelo, da je upoštevni rok že potekel (kar mora ugotoviti predložitveno sodišče), bodo zaradi tega vprašanja, postavljena v obravnavani zadevi, postala hipotetična, razen v posebnem primeru rokov, ki bi povzročili sistemske, strukturne probleme z oviranjem učinkovitega pobiranja DDV v zadevni državi članici. (5)

30.

Razen tega posebnega in nekoliko nenavadnega scenarija želim poudariti, da Direktive o DDV ni mogoče razumeti ali se nanjo sklicevati za podaljšanje ali neupoštevanje rokov, določenih z nacionalnim pravom. Če se ugotovi, da je državni davčni inšpektorat zamudil uveljavljanje zadevne davčne obveznosti do družbe SEB bankas, uvrstitev te davčne obveznosti pod ta ali oni oddelek Direktive o DDV ne bo spremenila dejstva, da je zahtevek zastaran. Prepozno pomeni prepozno.

2. Razvrstitev transakcije za namene DDV na podlagi nacionalnega prava

31.

Dalje, iz predložitvene odločbe in navedb, podanih Sodišču, izhaja, da se je razlaga pojma „zemljišče za gradnjo“ na podlagi nacionalnega prava v upoštevnem obdobju spreminjala. Očitno je, da je ta sprememba razlage vplivala na obravnavo transakcije za namene DDV.

32.

Na podlagi člena 135(1)(k) Direktive o DDV „[d]ržave članice oprostiti [...] dobave nepozidanih zemljišč, razen dobav stavbnih zemljišč iz točke (b) člena 12(1)“. V skladu s slednjo določbo „[d]ržave članice lahko štejejo za davčnega zavezanca vsakogar, ki priložnostno opravi [...]

dobavo zemljišča za gradnjo“. V skladu s členom 12(3) ta pojem „pomeni vsako neopremljeno ali opremljeno zemljišče, ki ga kot takega opredelijo države članice“.

33.

Člen 12(1) Direktive o DDV daje državam članicam možnost, da „zemljišča za gradnjo“ obdavčijo z DDV. (6) Očitno je Litva uporabila to možnost. Vendar je manj jasno to, ali so lahko zemljišča, na katera se transakcija nanaša, v obravnavanem primeru opredeljena kot „zemljišča za gradnjo“.

34.

Po navedbah družbe SEB bankas so se v času transakcije dobavljena zemljišča v skladu z nacionalnim pravom štela za „zemljišča za gradnjo“ in so bila predmet DDV. To je izhajalo iz uradnega komentarja zakona o DDV, ki ga je očitno izdal Valstybinis mokesių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (državni davčni inšpektorat pri litovskem ministrstvu za finance), in iz informacije, ki jo je družbi SEB bankas 10. novembra 2009 izdala davčna uprava.

35.

Litovska vlada je pojasnila, da se je ta razvrstitev spremenila zaradi odločitve Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (litovsko vrhovno upravno sodišče), s katerim se je skušala poenotiti prejšnja neenotna praksa pri uporabi. (7) Posledično je bilo treba za zemljišča iz transakcije šteti, da jih je državni davčni inšpektorat za nazaj (pre)razvrstil in da zdaj pomenijo „zemljišča za gradnjo“. Zaradi tega je nato državni davčni inšpektorat od družbe SEB bankas zahteval vračilo odbitnega zneska.

36.

Poudariti želim, da predložitveno sodišče ni postavilo vprašanja, ali je (ponovna) opredelitev pojma „zemljišče za gradnjo“ skladna s pravom Unije. Zato ga ta postopek ne zadeva.

37.

Pomen (pre)razvrstitve se pojavlja v drugem kontekstu, v okviru drugega vprašanja za predhodno odločanje, v zvezi z ugotovitvijo, ali to kakor koli vpliva na uporabo mehanizma za popravek. Ali je na dejanski ravni zares prišlo do (pre)razvrstitve, mora ugotoviti nacionalno sodišče. Sam bom spet nadaljeval ob domnevi, da predmeta transakcije ne bi smeli šteti za „zemljišča za gradnjo“ in da zato transakcija ne bi smela biti predmet DDV. Povedano drugače, kot izhodiščno točko in kot ugotovljeno dejansko stanje upoštevam, da je z besedilom prvega vprašanja za predhodno odločanje izraženo, da so stranke za transakcijo nepravilno uporabile DDV.

B. Poprava napak glede obstoja pravice do odbitka

38.

Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali se mehanizem za popravek odbitkov iz člena 184 in naslednjih Direktive o DDV uporablja za popravilo položaja, v katerem je bil odbitek napačno odobren.

39.

V tem delu sklepnih predlogov bom, prvič, pojasnil, da se mehanizem za popravek za tožbo, ki jo je vložil državni davčni inšpektorat, ne uporablja (1). Drugič, štel bom, da čeprav se ta mehanizem

ne uporablja, to ne preprečuje tega, da bi si morali davčni organi na celoma prizadevati za vračilo nepravilno odobrenega odbitka (2).

1. Možnost uporabe mehanizma za popravek

40.

Najprej bom opisal vrsto popravka, ki je očitno določena z mehanizmom za popravek (a), nato pa bom prikazal, kako se razlikuje od narave popravka, ki se skuša doseči v postopku v glavni stvari (b).

a) Vrsta popravka, na katerega se nanaša mehanizem za popravek

41.

Davčni zavezanci so v skladu s členoma 167 in 168 Direktive o DDV upravičeni odbiti znesek DDV, ki so ga dolžni plačati (8) za blago in storitve, ki jim jih opravijo drugi davčni zavezanci, če se to blago ali storitve uporabijo za obdavčljive transakcije. (9)

42.

Kot je večkrat razsodilo Sodišče, je pravica do odbitka iz člena 168(a) Direktive o DDV bistven del sistema DDV in na celoma ne sme biti omejena. Sistem odbitkov ima „[namen] [trgovcu] v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV pri vseh njegovih gospodarskih dejavnostih“. (10)

43.

Natančneje, mehanizem za popravek iz člena 184 in naslednjih Direktive o DDV je namenjen temu, da se zviša natančnost odbitkov DDV s spremljanjem, koliko davčni zavezanec dejansko uporablja to blago za odbitne namene. (11) Sodišče je pojasnilo, da „[je namen tega mehanizma [...]] torej uvedba tesne in neposredne zveze med pravico do odbitka vstopnega DDV ter uporabo zadevnega blaga in storitev za pozneje obdavčene transakcije“. (12) Prek njegove uporabe transakcije, izvedene prej, še naprej omogočajo pravico do odbitka, samo če se uporabljajo za zagotavljanje storitev, ki so obdavčene s tem davkom. (13) Tako mehanizem za popravek prispeva k zagotavljanju nevtralnosti davčnega bremena. (14)

44.

Člen 184 Direktive o DDV določa, da „[se z]ačetni odbitek [...] popravi, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen“.

45.

Člen 185(1) Direktive o DDV dalje določa, da se popravek „zlasti“ opravi po opravljenem obračunu DDV in če se spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije. (15)

46.

Dalje, uporaba besedne zveze „na primer“ kaže, da ti dejavniki (in sicer preklic nakupa ali znižanje cen) niso navedeni izrpnostno. S tem povezana sodna praksa Sodišča se je skozi leta prav tako ukvarjala s položaji, kakršni so rušenje in izvedba nepremičninskega projekta, (16) tatvina (kjer storilec ni bil ugotovljen) (17) ali sprememba metode izražanja upravičenja do odbitka DDV, plačanega za mešano uporabo blaga in storitev. (18)

47.

Tako se na splošno citirani primeri nanašajo na dejavnike, ki lahko določijo področno uporabo odbitka, do katerega je upravičena zadevna oseba, in ki jih je mogoče po njihovi naravi natančno presoditi šele pozneje ob upoštevanju dejanske uporabe zadevnega blaga. To je potrjeno tudi z logiko člena 187 Direktive o DDV, ki določa letni popravek, ki temelji na dejanski uporabi investicijskega blaga.

48.

Vprašanje iz obravnavane zadeve je, ali se lahko ta mehanizem za popravek uporabi za popravek začetne napake v določitvi, da je neka transakcija obdavčljiva transakcija, čeprav to ni. Ali je odprava take začetne napake glede obstoja pravice zadevne osebe do odbitka enake narave kot popravek, ki ga je treba opraviti glede obsega pravice do odbitka, ker je prišlo do spremembe glede zadevne dobave? Ali obe vrsti popravka sprožita uporabo istega mehanizma?

b) Narava popravka, zahtevanega v obravnavani zadevi

49.

Popravek, zahtevan v obravnavani zadevi, je namenjen popravilu položaja, v katerem je pristojni davčni organ odobril odbitek DDV, čeprav odbitek očitno sploh ne bi smel biti odobren. Zaradi te napake so davčni organi zahtevali vračilo zneska, ki ustreza odobrenemu odbitku. Ali je mogoče, da ta popravek davčnih obveznosti spada na področje uporabe mehanizma za popravek DDV?

50.

Po mnenju družbe SEB bankas ne. Ta stranka meni, prvič, da se po opravljeni transakciji niso spremenili upoštevni dejavniki, ki vplivajo na njeno pravico do odbitka. Zato naj ne bi bila dolžna popraviti svojih obveznosti v zvezi z DDV. Edina sprememba, do katere je prišlo, je bila (pre)razvrstitev transakcije za namene DDV iz „zavezane za DDV“ v „oproščeno DDV“, saj se na podlagi nacionalnega prava ni več štelo, da gre za „zemljišča za gradnjo“. Drugič, če bi se ugotovilo, da DDV ni bil dolgovan in da zato odbitek ni bil upravičen (za kar po mnenju te stranke ne gre), velja za vračilo zadevnih zneskov pravo držav članic, in ne Direktiva o DDV.

51.

Litovska vlada trdi, da se mehanizem za popravek uporabi. Svoje stališče opira na besedilo člena 184 Direktive o DDV, na cilje, ki jim sledi mehanizem za popravek, in na ukrepe, s katerimi se ta sistem vzpostavlja. Ta vlada v zvezi z besedilom člena 184 opozarja, da je popravek začetnega odbitka potreben, če je odobreni odbitek „višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen“. Matematično povedano, če bi bilo začetno upravičenje ni, bi to pomenilo, da je kakršen koli opravljeni odbitek previsok in ga je zato treba popraviti.

52.

Brez dvoma je na področju temeljnih aritmetičnih operacij ta trditev pravilna: vsako pozitivno število je večje od nič. Vendar sem manj prepričan, da je ta enačba ustrezna za sistem in logiko mehanizma za popravek.

53.

Če začenem z besedilom člena 185, v katerem so podrobno opisani pogoji, pod katerimi se uporabi

mehanizem za popravek, izraz „spreme[mba] dejavnik[ov], uporabljeni[h] za doložitev zneska, ki se odbije“ (19) očitno cilja na drugačne okoliščine, kot so te iz postopka v glavni stvari. Napaka, ki jo je treba popraviti v postopku v glavni stvari, se ne nanaša na vprašanje, do kolikšnega odbitka bi bila upravičena družba SEB bankas, ampak na vprašanje, ali je sploh obstajalo upravičenje do odbitka. Povedano drugače, državni davčni inšpektorat skuša popraviti napačno določitev glede obstoja pravice do odbitka, ne obsega te pravice.

54.

Priznavam, da je besedilo člena 184, ki uvaja naslov X, poglavje 5, Direktive o DDV o popravkih odbitkov, splošno in neizrpnost glede njegovega področja uporabe. Zato je mogoče dvomiti, ali je pravilno razlagati vsebino splošnega člena 184, ki je izražen splošno, ob upoštevanju bolj konkretnih določb člena 185. To vprašanje je še toliko bolj upravičeno, če se upošteva, da seznam dejavnikov, določenih v členu 185(1), ki privedejo do popravka, ni izrpen, kot je navedeno zgoraj v točki 46 teh sklepnih predlogov.

55.

Glede na navedeno tvorijo členi od 184 do 186 Direktive o DDV logično enoto v okviru naslova X poglavja 5. Zato bi morali pomeniti skladno celoto ter bi jih bilo treba razlagati ob medsebojnem upoštevanju in ob upoštevanju splošnega namena zadevnega poglavja. Ta splošni namen mehanizma, določenega s tem poglavjem, je, da se popravi znesek odbitka, ne pa položaj, kadar pravica do odbitka sploh ne obstaja. Če ni pravice do odbitka, obseg popravka te pravice do odbitka ni upošteven.

56.

Slednje razumevanje je očitno potrjeno z ugotovitvijo Sodišča v zadevi Uudenkaupungin kaupunki, ki se je nanašala na mehanizem za popravek iz člena 20 Šeste direktive (ki je bil v bistvu ustrezna mehanizma iz Direktive o DDV). (20) Zadeva se je nanašala na investicijsko blago, ki je bilo najprej uporabljeno za oproščeno dejavnost, pozneje pa za dejavnost, ki je bila predmet DDV (do te spremembe je prišlo med upoštevnim obdobjem popravka).

57.

Sodišče je razsodilo, da „je uporaba mehanizma popravkov odvisna od tega, ali je nastala pravica do odbitka, ki temelji na členu 17 Šeste direktive“. (21) Sodišče je ugotovilo, da poznejši nastanek pravice do odbitka omogoča uporabo mehanizma za popravek. Preden je prišlo do te ugotovitve, je Sodišče potrdilo, da je bil subjekt, ki je pozneje zahteval uporabo mehanizma za popravek, v trenutku dobave davčni zavezanec.

58.

Dejanske okoliščine v zadevi Uudenkaupungin kaupunki so bile torej drugačne od obravnavane zadeve. Vendar je še vedno poučno, da se je uporaba mehanizma za popravek pogojevala z obstojem pravice do odbitka (presojava ne glede na vrsto dobave, ampak na status kupca).

59.

Glede na navedeno menim, da se mehanizem za popravek za tožbo iz postopka v glavni stvari ne uporabi.

2. Načelo davčne nevtralnosti, ki zahteva vračilo nezakonito odobrenega odbitka

60.

Strinjam se s stališčem, ki ga je v bistvu izrazila Komisija (in podredno priznala družba SEB bankas), da bi bilo treba nepravilno odobreni odbitek še vedno popraviti, seveda spet v skladu z upoštevnimi roki. Vendar bi moral biti tak popravek v celoti izveden v skladu z nacionalnim pravom. Obenem ugotovitev, da napaka, do katere je prišlo v postopku glavni stvari, ne spada v okvir mehanizma za popravek, ne pomeni, da v celoti spada zunaj področja uporabe skupnega sistema DDV in načela davčne nevtralnosti.

61.

Kot je navedeno v uvodni izjavi 7 Direktive o DDV, „[bi moral s]kupni sistem DDV [...], kljub temu da stopnje in oprostitve niso popolnoma usklajene, voditi v nevtralnost konkurence, kar pomeni, da bo imelo podobno blago na ozemlju vsake države članice enako davčno obremenitev [...]“.

62.

To breme mora biti naloženo enako davčnim zavezancem, ki so v podobnem položaju. (22) Ta nevtralnost pa ni spoštovana, če se ugotovi, da je imel davčni zavezanec, kot je družba SEB bankas, korist od nepravilno odobrenega odbitka DDV. Država članica, katere davčni organi so odobrili ta odbitek, je torej dolžna zagotoviti, da se ta neupravičena davčna ugodnost popravi.

63.

Na konkretni ravni to pomeni, da morajo države članice vzpostaviti ukrepe, ki omogočajo, da davčni organi od davčnih zavezancev, kot je družba SEB bankas, zahtevajo vračilo zneska, ki ustreza odbitku, v skladu z upoštevnimi določbami nacionalnega prava ter v jasnih in predvidljivih rokih.

64.

Ugotavljam, da bi bila podobna rešitev v zvezi s sklicevanjem na ustrezne določbe nacionalnega prava ustrezna tudi v primeru uporabe mehanizma za popravek. Tako je, ker se člen 186 Direktive o DDV – prav člena 184 in 185 določata materialne pogoje za uporabo mehanizma za popravek – v zvezi s podrobnimi procesnimi pravili sklicuje na pravo držav članic.

65.

Zaradi jasnosti je mogoče dodati, da ta ugotovitev državam članicam ne preprečuje, da na nacionalni ravni določijo procesna pravila, ki bi se uporabljala tako za popravilo začetnih napak v zvezi z razvrstitvijo transakcije (kot oproščene DDV ali zavezane za DDV) kot v zvezi s popravkom odbitkov, odobrenih za obdavčljive transakcije. To, da prvi položaj ne spada v mehanizem za popravek, določen z Direktivo o DDV, ne pomeni, da bi moral biti na nacionalni strani ločen.

66.

Glede na zgoraj navedeno je moj vmesni sklep, da je treba člene od 184 do 186 Direktive o DDV razlagati tako, da se mehanizem za popravek iz teh določb ne uporabi v položaju, kot je ta iz postopka v glavni stvari, ko začetnega odbitka DDV sploh ne bi bilo mogoče priznati, ker je zadevna transakcija oproščena DDV. Vendar načelo davčne nevtralnosti zahteva, da države članice v skladu z upoštevnimi določbami nacionalnega prava izterjajo znesek, ki ustreza neupravičeno odobrenemu odbitku DDV.

C. Ali na ugotovitev vplivajo konkretne okoliščine zadeve?

67.

Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem sprašuje, ali na odgovor na prvo vprašanje vplivata izdaja dobropisa iz leta 2010 (1) ter dejstvo, da se je sprva štelo, da je transakcija zavezana za DDV, in se je šele pozneje štela za oproščeno DDV (2).

68.

Glede na predlagani odgovor na prvo vprašanje nacionalnega sodišča je mogoče drugo vprašanje razumeti kot stvar nacionalnega prava, kjer niso potrebne usmeritve tega Sodišča. Ker pa se drugo vprašanje navezuje na prvo, je v bistvu njegova nadaljnja izpeljava, zato v duhu sodelovanja, ki je značilno za postopek prehodnega odločanja, lahko podam v nadaljevanju navedene omejene predloge.

1. Upoštevnost dobropisa iz leta 2010

69.

Menim, da je mogoče upoštevnost dobropisa iz leta 2010 presoјati z dveh vidikov.

70.

Prvi, vprašati se je mogoče, ali je morda ta dobropis za družbo SEB bankas vzpostavil davčno obveznost. Odgovor je seveda nikalen. Predložitveno sodišče mora sicer preveriti dejanske pravne okoliščine, ki jih nacionalno pravo pripisuje takemu dokumentu, razumem pa, da je dobropis iz leta 2010 dokument, ki ga je izdal posameznik, ne pa uradni dokument davčnega organa. Kot tak lahko vpliva na stranko, ki ga je izdala, na drugo stranko transakcije pa narelo ne. (23)

71.

Drugi, mogoče se je vprašati, ali ima lahko izdaja dobropisa iz leta 2010 posledice za zadevne roke, v katerih lahko državni davčni inšpektorat spremeni davčne obveznosti družbe SEB bankas. Tudi to je vprašanje, ki ga mora preučiti predložitveno sodišče.

72.

Obstajajo sistemi, v katerih lahko nacionalno pravo določi ne le „objektivni“ (torej absolutni) rok, temveč tudi „subjektivni“ (torej relativni) rok. Zaetek tega objektivnega roka običajno sproži pojav posebnega dogodka, do njega pa pride neodvisno od vedenja zadevne stranke. Subjektivni rok začne teči, ko se ta stranka zave, da je prišlo do upoštevne dogodka.

73.

Če bi za to šlo v nacionalnem pravu, bi lahko trdili, da je po prejemu dobropisa iz leta 2010 družba SEB bankas izvedela za dejstvo, da mora popraviti svoje obračune DDV. Tako bi morda lahko dobropis razlagali kot zaetek teka subjektivnega roka.

74.

Ob tem pa, tudi če bi nacionalno pravo določalo subjektivni rok, subjektivni rok običajno ne more presegati objektivnega in trajati dlje od njega. Subjektivni rok lahko torej začne teči pozneje, konča pa se najpozneje s potekom objektivnega roka. Tako tudi v tej drugi potencialni razsežnosti težko

razumem, kako bi bil lahko dobropis iz leta 2010 upošteven v zvezi z roki v postopku v glavni stvari.

75.

Tako glede na to, kar je bilo predstavljeno Sodišču, menim, da dobropis iz leta 2010 ni upošteven za presojo davčnih obveznosti družbe SEB bankas.

2. Pomen (pre)razvrstitve transakcije

76.

V nasprotju z dobropisom iz leta 2010, ki ga je izdala prodajalka, praksa v zvezi z razlago in konkretno ravnanje davčne uprave v zvezi z družbo SEB bankas vplivata na presojo davčnih obveznosti družbe SEB bankas. Tako je zato – pri čemer mora dejansko presojo opraviti nacionalno sodišče – ker sta lahko povzročila legitimna pričakovanja družbe SEB bankas o obsegu njenih obveznosti, odvisno od narave in vsebine zagotovil, ki so ji bila dana. (24)

77.

Litovska vlada priznava, da je, ko je bila opravljena transakcija, „uradna“ razlaga tega, kaj se šteje za „zemljišče za gradnjo“, upravičevala sklep, da je transakcija predmet DDV. Hkrati je ta vlada tudi navedla, da se je ta razlaga spremenila po sodbi Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (litovsko vrhovno upravno sodišče) iz leta 2009. (25)

78.

Kot je Sodišče spomnilo v zadevi Nigl in drugi, „načelo pravne varnosti ne nasprotuje temu, da davčna uprava v [upoštevnihih rokih] odmeri DDV, ki se nanaša na odbiti davek ali na storitve, ki so že bile opravljene in ki bi morale biti obdavčene s tem davkom“. Sodišče je prav tako razsodilo, da to velja tudi, „če davčna uprava izpodbija ureditev, ki se uporablja za zavezanca za plačilo DDV, vključno za obdobje pred datumom, na katerega je bila podana takšna ocena, vendar pod pogojem, da je ta ocena podana pred iztekom roka za ukrepanje uprave in da njeni učinki niso retroaktivni od dneva, preden so nastale pravne in dejanske okoliščine, na katerih temelji“. (26)

79.

Zdi se, da ista logika velja za obravnavano zadevo. Če rok za presojo davčnih obveznosti družbe SEB bankas še vedno ni potekel, torej če sta ponovna presoja in ponovni izražun še vedno dovoljena, ker je zadeva znotraj zadevnih rokov, in če se v tem obdobju z odločbo nacionalnega sodišča višje stopnje (kot je vrhovno upravno sodišče) poenoti pred tem neenotna praksa glede razlage, lahko tako zagotovljena enotna razlaga posledično vpliva na razlago, ki jo je treba dati zakonu v vseh odprtih zadevah, kjer je ta razlaga upoštevana.

80.

Taka posledična retrospektivnost odločb sodišč višje stopnje je dejansko nekaj povsem običajnega. (27) Pomeni logično posledico takih razlagalnih odločb, ki se spojijo z zadevno razlagano zakonodajo, s čimer se (razen če so taki učinki izrecno izključeni) uporabljajo ex tunc, skupaj z zakonodajo, ki je bila predmet razlage.

81.

Lahko bi se trdilo – kot se zdi, da je na obravnavi zatrjevala Komisija – da glede obdavčljivega

obdobja, ki je že poteklo, uporaba nacionalne odločbe sodišča višje stopnje o razlagi ne bi bila le retrospektivna, ampak dejansko retroaktivna.

82.

S tem se ne strinjam. Dokler in razen če rok za prerazvrstitev in popravek iz nacionalnega prava ni minil, presoja tega davčnega obdobja ni zares zaključena. Ponovna presoja je še vedno mogoča in je, lahko dodam, mogoča ne le za davčno upravo, ampak tudi za davčnega zavezanca. Tako se lahko v tem obdobju tudi davčni zavezanec sklicuje na poenoteno razlago v odločbi nacionalnega sodišča višje stopnje, ki je v njegovo korist. Če uporabim metaforo, odprto okno je odprto v obe smeri.

83.

Vendar tudi če bi bilo v upoštevnih rokih strogo gledano mogoče, da bi davčni organi upoštevali in uporabili nacionalno sodno odločbo sodišča višje stopnje, s katero je bila poenotena prej neenotna razlaga prava, to pristojnih davčnih organov ne odveže od tega, da si v vsaki posamezni zadevi prizadevajo za pravično ravnovesje med potrebo po enotni uporabi prava in posebnimi okoliščinami posamezne zadeve, ki so lahko privedle do legitimnih pričakovanj davčnega zavezanca.

84.

V obravnavani zadevi bi si bilo na primer mogoče zamisliti, da bi morda lahko bilo pravično ravnovesje med možno pravno nujnostjo, da se popravi razvrstitev transakcije, in potrebo po varstvu legitimnih pričakovanj družbe SEB bankas (če bi bilo po presoji dejanskega stanja mogoče trditi, da je do njih resnično prišlo zaradi ravnanja nacionalnih organov), v tem, da bi se dovolila prerazvrstitev transakcije, vendar da se družbe SEB bankas ne bi nikakor kaznovalo, torej da se ji ne bi naložile zamudne obresti ali globa. (28)

85.

Glede na zgoraj navedeno lahko ugotovim, da izdaja dobropisa iz leta 2010 ne vpliva na odgovor na prvo vprašanje za predhodno odločanje. Vendar ko pristojni organi popravljajo davčne obveznosti davčnega zavezanca, kot je družba SEB bankas, na podlagi (pre)razvrstitve dobave za namene DDV, kot je dobava zemljišč v postopku v glavni stvari, ti organi vzpostavijo primerno ravnovesje med obveznostma za zagotovitev davčne nevtralnosti in enotne uporabe prava ter legitimnimi pričakovanji tega zavezanca.

D. Tretje in četrto vprašanje

86.

Čeprav položaja, ki uvajata tretje in četrto vprašanje v zvezi z natančnim besedilom prvega vprašanja, nista povsem jasna, iz logike, na kateri temelji predložitvena odločba, sklepam, da predložitveno sodišče tretje in četrto vprašanje sprašuje zgolj v primeru, da se ugotovi, da se mehanizem za popravek uporabi za zadevo iz postopka v glavni stvari.

87.

Ker menim, da se mehanizem za popravek za tožbo v postopku v glavni stvari ne uporabi, na tretje in četrto vprašanje ni treba odgovoriti.

V. Predlog

88.

Na podlagi zgoraj navedenih preudarkov Sodišče u predlagam, naj na vprašanja Lietuvos vyriausiosios administracinės teisės (vrhovno upravno sodišče, Litva) odgovori:

—

Člene od 184 do 186 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da se mehanizem za popravek iz teh določb ne uporabi v položaju, kot je ta iz postopka v glavni stvari, ko začetnega odbitka davka na dodano vrednost sploh ne bi bilo mogoče priznati, ker je zadevna transakcija oproščena davka na dodano vrednost. Vendar načelo davčne nevtralnosti zahteva, da države članice v skladu z upoštevnimi določbami nacionalnega prava izterjajo znesek, ki ustreza neupravičeno odobrenemu odbitku davka na dodano vrednost.

—

Ko pristojni organi popravljajo davčne obveznosti davčnega zavezanca, kot je družba SEB bankas, na podlagi (pre)razvrstitve dobave za namene davka na dodano vrednost, kot je dobava zemljišč v postopku v glavni stvari, ti organi vzpostavijo primerno ravnovesje med obveznostma za zagotovitev davčne nevtralnosti in enotne uporabe prava ter legitimnimi pričakovanji tega davčnega zavezanca.

(1) Jezik izvirnika: angleščina.

(2) Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).

(3) V zvezi z načelom učinkovitosti v tem okviru glej sodbo z dne 14. junija 2017, Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454, točka 42 in navedena sodna praksa).

(4) Glej v tem smislu sodbi z dne 7. novembra 2013, Tulic in Plavošin (C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722, točka 41 in navedena sodna praksa), in z dne 8. septembra 2015, Taricco in drugi (C-105/14, EU:C:2015:555, točka 36 in navedena sodna praksa).

(5) Glej v tem smislu sodbo z dne 8. septembra 2015, Taricco in drugi (C-105/14, EU:C:2015:555, zlasti točki 46 in 47). Vendar glej sodbo z dne 5. decembra 2017, M.A.S. in M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, točke od 51 do 58).

(6) Sodba z dne 15. septembra 2011, Saby in drugi (C-180/10 in C-181/10, EU:C:2011:589, točka 33 in navedena sodna praksa). V zvezi z obsegom diskrecijske pravice držav članic v kontekstu člena 12 Direktive o DDV glej sodbo z dne 16. novembra 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, točka 44 in naslednje ter navedena sodna praksa).

(7) V zvezi s tem se je litovska vlada sklicevala predvsem na sodbo (velikega senata) Lietuvos vyriausiosios administracinės teisės (litovsko vrhovno upravno sodišče) z dne 7. decembra 2009, A-438/1346/2009.

(8) Glej na primer sodbe z dne 13. decembra 1989, Genius Holding (C?342/87, EU:C:1989:635, to?ka 13); z dne 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth in Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, to?ka 53), in z dne 6. februarja 2014, Fatorie (C?424/12, EU:C:2014:50, to?ka 39).

(9) Glej sodbo z dne 22. oktobra 2015, Sveda (C?126/14, EU:C:2015:712, to?ka 18 in navedena sodna praksa). Glej tudi sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Mateusiak (C?229/15, EU:C:2016:138, to?ka 24 in navedena sodna praksa).

(10) Sodbe z dne 21. marca 2000, Gabalfrija in drugi (od C?110/98 do C?147/98, EU:C:2000:145, to?ka 44 in navedena sodna praksa); z dne 30. septembra 2010, Uszodaépít? (C?392/09, EU:C:2010:569, to?ki 34 in 35 ter navedena sodna praksa), ter z dne 22. marca 2012, Klub (C?153/11, EU:C:2012:163, to?ki 35 in 36 ter navedena sodna praksa).

(11) Glej zlasti sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi TETS Haskovo (C?234/11, EU:C:2012:352, to?ki 27 in 28).

(12) Glej sodbo z dne 13. marca 2014, FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151, to?ka 50 in navedena sodna praksa).

(13) Glej na primer sodbi z dne 16. junija 2016, Mateusiak (C?229/15, EU:C:2016:454, to?ka 28 in navedena sodna praksa), ter z dne 13. marca 2014, FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151, to?ka 50 in navedena sodna praksa).

(14) Sklep z dne 5. junija 2014, Gmina Mi?dzyzdroje (C?500/13, EU:C:2014:1750, to?ka 24 in navedena sodna praksa).

(15) Sodba z dne 16. junija 2016, Mateusiak (C?229/15, EU:C:2016:454, to?ka 29 in navedena sodna praksa). Glej tudi sodbo z dne 16. junija 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück (C?186/15, EU:C:2016:452, to?ka 47).

(16) Sodba z dne 29. novembra 2012, Gran Via Moine?ti (C?257/11, EU:C:2012:759, to?ke od 37 do 42). Glej podobno sodbo z dne 18. oktobra 2012, TETS Haskovo (C?234/11, EU:C:2012:644, to?ke od 32 do 37).

(17) Primer tatvine je obravnavan v ?lenu 185(2), prvi pododstavek, Direktive o DDV. Sodba z dne 4. oktobra 2012, PIGI (C?550/11, EU:C:2012:614).

(18) Sodba z dne 9. junija 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C?332/14, EU:C:2016:417, to?ke od 37 do 47).

(19) Moj poudarek.

(20) Sodba z dne 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214). Glej ?len 20(1) Šeste direktive, naslovljen „Popravki odbitkov“. Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenš?ini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23).

(21) Sodba z dne 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214, to?ka 37). Glej tudi sodbo z dne 2. junija 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C?378/02, EU:C:2005:335, to?ka 44), v kateri je Sodiš?e razsodilo, da „oseba javnega prava, ki kupi investicijsko sredstvo [ne] kot [...] dav?ni zavezanec ter to sredstvo pozneje proda kot dav?ni zavezanec, v okviru te prodaje zato, da bi lahko odbila DDV, pla?an ob nakupu tega sredstva, ni

upravi?ena do popravka v smislu ?lena 20 Šeste direktive. Glej tudi sklep z dne 5. junija 2014, Gmina Mi?dzydroje (C?500/13, EU:C:2014:1750).

(22) Glej po analogiji sodbo z dne 14. junija 2017, Compass Contract Services (C?38/16, EU:C:2017:454, to?ke od 30 do 32 in navedena sodna praksa), ki se nanaša na nacionalna pravila o vra?ilu preve? pla?anega DDV izdajatelju ra?una. Podobno je Sodiš?e presodilo, da je za zagotovitev nevtralnosti DDV naloga držav ?lanic, da v svojih notranjih pravnih redih dolo?ijo možnost popravka vsakega neupravi?eno zara?unanega davka, ?e izdajatelj ra?una dokaže, da je ravnal v dobri veri, ali ?e je izdajatelj ra?una pravo?asno popolnoma odpravil nevarnost izgube dav?nih prihodkov – sodba Sodiš?a z dne 18. junija 2009, Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, to?ki 36 in 37 ter navedena sodna praksa). Glej tudi sodbo z dne 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth in Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, to?ke od 56 do 58).

(23) Podobno glej sodbo z dne 31. januarja 2013, Stroy trans (C?642/11, EU:C:2013:54, to?ke od 41 do 44).

(24) Sodbi z dne 9. julija 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei (C?144/14, EU:C:2015:452, to?ka 43 in navedena sodna praksa), ter Salomie in Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, to?ka 44 in navedena sodna praksa). Glej tudi sodbo z dne 14. septembra 2006, Elmeka (od C?181/04 do C?183/04, EU:C:2006:563, to?ka 32 in navedena sodna praksa).

(25) Glej zgoraj opombo 7.

(26) Sodba z dne 12. oktobra 2016, Nigl in drugi (C?340/15, EU:C:2016:764, to?ki 48 in 49 ter navedena sodna praksa).

(27) O njej se je pred kratkim razpravljalo v kontekstu ?asovne uporabe odlo?be tega Sodiš?a na podro?ju DDV na primer v mojih sklepnih predlogih v zadevi Cussens in drugi (C?251/16, EU:C:2017:648, to?ka 35 in naslednje) ter v zadevi Scialdone (C?574/15, EU:C:2017:553, to?ka 179).

(28) Kot je bilo navedeno zgoraj (glej to?ko 18 teh sklepnih predlogov), je iz predložitvene odlo?be razvidno, da se je državni dav?ni inšpektorat delno odpovedal obveznosti družbe SEB bankas za pla?ilo zamudnih obresti.