



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MICHAL BOBEK
föredraget den 20 december 2017¹

Mål C-532/16

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos
Ytterligare deltagare i rättegången:
Akcinė bendrovė SEB bankas

(begäran om förhandsavgörande från Lietuvos vyriausiosios administracinės teismas (Högsta förvaltningsdomstolen i Litauen))

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Justering av avdrag – Tillämplighet – Felaktigt uttag av mervärdesskatt på en leverans – Fakturan ändrad av leverantören”

I. Inledning

1. Akcinė bendrovė SEB bankas (nedan kallad SEB bankas) köpte ett antal fastigheter av VKK Investicija UAB (nedan kallad säljaren), som utfärdade en faktura vilken innefattade mervärdesskatt. Vid tiden för köpet ansåg båda parter att den aktuella marken utgjorde ”mark för bebyggelse” och omfattades av mervärdesskatt. SEB bankas beviljades senare ett avdrag motsvarande den påförda mervärdesskatten.

2. Tre år senare gjorde säljaren bedömningen att den aktuella leveransen av mark i själva verket skulle ha varit undantagen från mervärdesskatteplikt. Därför sände säljaren en kreditnota till SEB bankas uppgående till det ursprungligen fakturerade beloppet och utfärdade en ny faktura till samma belopp men utan mervärdesskatt.

3. På grundval av en skattekontroll meddelade Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Statliga skatteinspektionen, som lyder under finansministeriet, Litauen) (nedan kallad Statliga skatteinspektionen) därefter ett beslut genom vilket SEB bankas ålades att återbetala ett belopp motsvarande det ursprungligen beviljade avdraget. Statliga skatteinspektionen krävde också betalning av en del av den upplupna dröjsmålsräntan och påförde SEB bankas ett skattetillägg.

4. Saken har nu slutligen tagits upp till prövning av Lietuvos vyriausiosios administracinės teismas (Högsta förvaltningsdomstolen i Litauen), den hänskjutande domstolen, som undrar huruvida återbetalningskravet gentemot SEB bankas omfattas av den mekanism för justering av avdrag som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet² och huruvida det har någon betydelse att säljaren utfärdade en kreditnota och att omklassificeringen av den aktuella marken skedde till följd av en ändring i skatteförvaltningens praxis för fastställande av SEB bankas skatterättsliga skyldigheter.

¹ Originalspråk: engelska.

² Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

II. Tillämpliga bestämmelser

1. Mervärdesskattedirektivet

5. I artikel 12.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

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

...

b) Leverans av mark för bebyggelse.”

6. I artikel 135.1 i nämnda direktiv stadgas följande:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

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

7. Kapitel 5 i avdelning X i mervärdesskattedirektivet rör ”[j]ustering av avdrag”. Detta kapitel innehåller artiklarna 184–192. I artikel 184 stadgas att ”[d]et ursprungliga avdraget skall justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra”.

8. I artikel 185 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

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

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

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

9. Enligt artikel 186 ska ”[m]edlemsstaterna ... fastställa närmare bestämmelser för tillämpningen av artiklarna 184 och 185”.

2. Litauisk rätt

10. I artikel 65 i Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas No IX-751 (den litauiska lagen nr IX-751 av den 5 mars 2002 om mervärdesskatt), i dess lydelse enligt lag nr IX-1960 av den 15 januari 2004 (nedan kallad mervärdesskattelagen), anges som allmän regel att ”om, efter det att mervärdesskattedeklarationen för en viss beskattningsperiod har lämnats, en mervärdesskattskyldig person häver köpet av en viss mängd av de förvärvade varorna, leverantören av varorna eller tjänsterna gör ytterligare prisnedsättningar eller den mervärdesskatt som ska betalas till leverantören

av varorna eller tjänsterna minskar av något annat skäl, ... och avdrag har gjorts för ovannämnda belopp i fråga om ingående mervärdesskatt och/eller importmervärdesskatt, ska dessa avdrag för mervärdesskatt justeras genom att det, i mervärdesskattedeklarationen för den beskattningsperiod under vilken de ovannämnda omständigheterna blev kända, görs en motsvarande ökning av det mervärdesskattebelopp som ska betalas till statskassan eller en motsvarande minskning av det mervärdesskattebelopp som ska återbetalas från statskassan”.

11. I artikel 68.1 i Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas No IX-2112 (den litauiska lagen nr IX-2112 av den 13 april 2004 om skatteförvaltning) (nedan kallad skatteförvaltningslagen) föreskrivs att ”den beskattningsbara personen eller skatteförvaltningen [får] beräkna eller omräkna skatten för en period som inte överstiger innevarande kalenderår och de fem föregående kalenderåren räknat från den 1 januari det år då skatten ursprungligen beräknades eller omräknades”.

12. Slutligen stadgas det i artikel 80.1 i skatteförvaltningslagen att ”en beskattningsbar person ska ha rätt att justera skattedeklarationen om den period för beräkning (omräkning) av skatter som fastställs i artikel 68 i denna lag inte har löpt ut”.

III. Bakgrund till tvisten, målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

13. Den 28 mars 2007 ingick SEB bankas och säljaren ett köpeavtal enligt vilket SEB bankas förvärvade sex fastigheter (nedan kallat transaktionen eller den aktuella transaktionen). Samma dag utfärdade säljaren en faktura (nedan kallad 2007 års faktura) enligt vilken SEB bankas skulle betala ett mervärdesskattepliktigt belopp av 4 067 796,61 litauiska litas (LTL) jämte 732 203,39 litas i mervärdesskatt. Det sammanlagda beloppet för fakturan inklusive mervärdesskatt uppgick till 4 800 000 litas. SEB bankas drog av den ingående mervärdesskatten i sin mervärdesskattedeklaration för mars 2007 och fick detta avdrag godkänt.

14. Den 14 april 2010 utfärdade säljaren en kreditnota motsvarande 2007 års faktura till SEB bankas (nedan kallad 2010 års kreditnota). Samma dag utfärdade säljaren en ny faktura med samma totalbelopp som 2007 års faktura, nämligen 4 800 000 litas (nedan kallad 2010 års faktura). Denna faktura innehöll ingen uppgift om mervärdesskatt.

15. Säljaren ingav därefter en reviderad mervärdesskattedeklaration för mars 2007. År 2012 bekräftade den behöriga skattemyndigheten att säljaren hade justerat sin mervärdesskattedeklaration för mars 2007 på ett korrekt sätt.

16. I begäran om förhandsavgörande anges att SEB bankas inte bokförde vare sig 2010 års kreditnota eller 2010 års faktura i sina räkenskaper. Att SEB bankas inte erkände 2010 års faktura och 2010 års kreditnota berodde väsentligen på dess bedömning att säljaren saknade rätt att ensidigt ändra transaktionens skattepliktiga värde. Dessutom ansåg SEB bankas att transaktionen enligt gällande rätt var att betrakta som mervärdesskattepliktig.

17. Statliga skatteinspektionen utförde en skattekontroll av SEB bankas. Av den kontrollrapport som upprättades den 28 februari 2014 på grundval av skattekontrollen framgår att Statliga skatteinspektionen slog fast att SEB bankas skulle justera sitt mervärdesskatteavdrag och i sin mervärdesskattedeklaration för april 2010 inbegripa det mervärdesskattebelopp som angavs på 2010 års kreditnota.

18. Den 16 maj 2014 lade Statliga skatteinspektionen sina slutsatser från skattekontrollen till grund för ett taxeringsbeslut. Den slog fast att det utestående beloppet för dröjsmålsränta avseende mervärdesskatt uppgick till 251 472 litas och påförde SEB bankas ett skattetillägg på 71 528 litas. Statliga skatteinspektionen eftergav emellertid delvis SEB bankas skyldighet att betala dröjsmålsränta.

19. Den 10 juni 2014 överklagade SEB bankas detta taxeringsbeslut till nämnden för skattetvister, som den 12 augusti 2014 upphävde beslutet med hänvisning till att Statliga skatteinspektionen inte hade iakttagit den tidsfrist som gällde enligt nationell rätt.

20. Statliga skatteinspektionen överklagade nämndens beslut till Vilniaus apygardos administracinis teismas (Regionala förvaltningsdomstolen, Litauen), som den 8 mars 2016 ogillade dess talan.

21. Därefter överklagade Statliga skatteinspektionen till Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Högsta förvaltningsdomstolen i Litauen), det vill säga den hänskjutande domstolen, som vilandeförklarade målet och hänsköt följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

- ”1) Ska artiklarna 184–186 i [rådets direktiv 2006/112] tolkas så, att under sådana omständigheter som föreligger i det nationella målet är den mekanism för att justera avdrag som föreskrivs i direktiv 2006/112 inte tillämplig i fall där ett ursprungligt avdrag för mervärdesskatt över huvud taget inte hade kunnat göras på grund av att den aktuella transaktionen var en från mervärdesskatteplikt undantagen transaktion avseende leverans av mark?
- 2) Påverkas svaret på den första frågan av att 1) mervärdesskatten på förvärvet av fastigheterna ursprungligen drogs av i linje med skatteförvaltningens praxis, enligt vilken den aktuella leveransen felaktigt ansågs utgöra en mervärdesskattepliktig leverans av mark för bebyggelse i den mening som avses i artikel 12.1 b i direktiv 2006/112, och/eller av att 2) leverantören av marken, efter det att förvärvaren hade gjort sitt ursprungliga avdrag, utfärdade en kreditnota avseende mervärdesskatt till förvärvaren i syfte att justera de mervärdesskattebelopp som hade angetts (specificerats) på den ursprungliga fakturan?
- 3) För den händelse att den första frågan ska besvaras jakande, ska artikel 184 och/eller artikel 185 i direktiv 2006/112 under sådana omständigheter som föreligger i det nationella målet, när det gäller ett ursprungligt avdrag som över huvud taget inte hade kunnat göras på grund av att den berörda transaktionen var undantagen från mervärdesskatteplikt, tolkas så att den beskattningsbara personens skyldighet att justera detta avdrag ska anses ha uppkommit omedelbart eller först när det blev känt att det ursprungliga avdraget inte hade kunnat göras?
- 4) För den händelse att den första frågan ska besvaras jakande, ska direktiv 2006/112, särskilt artiklarna 179, 184–186 och 250 i detta, under sådana omständigheter som föreligger i det nationella målet tolkas så, att de justerade beloppen av avdragsgill ingående mervärdesskatt måste dras av under den beskattningsperiod då den beskattningsbara personens skyldighet och/eller rätt att justera det ursprungliga avdraget uppkom?”

22. SEB bankas, den litauiska regeringen och Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. De yttrade sig också vid den muntliga förhandlingen den 4 oktober 2017.

IV. Bedömning

23. Detta förslag till avgörande är disponerat som följer. Jag börjar med att behandla två inledande frågor som rör tidsfrister och transaktionens (om)klassificering i mervärdesskattehänseende (A). Därefter övergår jag till frågan huruvida justeringsmekanismen är tillämplig i det aktuella fallet (B). Slutligen tittar jag närmare på huruvida 2010 års kreditnota är relevant och vilka effekter som transaktionens (om)klassificering i mervärdesskattehänseende medför (C). Med tanke på att jag föreslår att den första frågan ska besvaras nekande, behöver den hänskjutande domstolens tredje och fjärde fråga inte besvaras (D).

A. Inledande synpunkter

24. Bedömningen i detta mål påverkas av två aspekter, vilka båda har tagits upp såväl i parternas skriftliga yttranden som vid den muntliga förhandlingen. I båda fallen handlar det om frågor för nationell rätt som det ankommer på den hänskjutande domstolen att avgöra. Mot bakgrund av den diskussion som har förts i det aktuella målet vill jag ändå inleda med ett antal klargöranden avseende dessa båda aspekter. Den första aspekten rör möjligheten att Statliga skatteinspektionens fordran på SEB bankas i själva verket är preskriberad (1). Den andra rör den aktuella transaktionens klassificering i mervärdesskattelhänseende enligt nationell rätt (2).

1. Tidsfrister tillämpliga på fordran i det nationella målet

25. Kommissionen har i sitt skriftliga yttrande noterat att de uppgifter som framgår av begäran om förhandsavgörande ger vid handen att den fordran som Statliga skatteinspektionen har gjort gällande mot SEB bankas torde vara preskriberad enligt nationell rätt. Därvid har kommissionen påpekat att oavsett hur det förhåller sig med den saken, får nationella myndigheter kräva justering av avdrag endast om de tillämpliga tidsfristerna ännu inte har löpt ut.

26. Artikel 68.1 i skatteförvaltningslagen förefaller fastställa en tidsfrist på i princip fem år under vilken skatterättsliga skyldigheter får beräknas eller omräknas. Transaktionen ägde rum i mars 2007. Den officiella åtgärd varigenom SEB bankas ålades att återbetala det berörda beloppet förefaller ha vidtagits i februari 2014 (något som det emellertid ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera), nämligen när resultaten av skattekontrollen av SEB bankas redovisades formellt. Därefter meddelade Statliga skatteinspektionen i maj 2014 ett beslut där den bekräftade slutsatserna från skattekontrollen, fastställde beloppet för dröjsmålsräntan och påförde skattetillägg.

27. Jag vill framhålla att mervärdesskattedirektivet inte innehåller några regler om tidsfrister som skulle kunna vara relevanta för fordran i det nationella målet. Det ankommer således på medlemsstaterna själva att fastställa de aktuella tidsfristerna, varvid de emellertid ska iaktta principerna om likvärdighet och effektivitet³ samt fullgöra sin allmänna skyldighet enligt mervärdesskattedirektivet jämfört med artikel 4.3 FEU att vidta alla lämpliga åtgärder för att säkerställa att mervärdesskatten inom deras territorium kan uppbäras i sin helhet och för att bekämpa skatteundandragande.⁴

28. Inget i begäran om förhandsavgörande tyder på att tidsfristerna enligt den nationella rätten inte skulle uppfylla dessa allmänna krav, och detta är inte heller något som domstolen har ombetts att bedöma.

29. Detta förslag till avgörande bygger på antagandet att åtgärden i det nationella målet har vidtagits inom de tillämpliga tidsfristerna och att svaren på de hänskjutna frågorna således är användbara. Om den tillämpliga tidsfristen däremot befinns ha löpt ut (något som det ankommer på den hänskjutande domstolen att avgöra), blir de hänskjutna frågorna i detta mål hypotetiska utom såvitt avser det specifika fallet med tidsfrister som orsakar strukturella problem på systemnivå genom att lägga hinder i vägen för en effektiv uppbörd av mervärdesskatt i den berörda medlemsstaten.⁵

³ Beträffande effektivitetsprincipen se, i detta avseende, dom av den 14 juni 2017, Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454, punkt 42 och där angiven rättspraxis).

⁴ Se, i detta avseende, dom av den 7 november 2013, Tulică och Plavoşin (C-249/12 och C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 41 och där angiven rättspraxis), och dom av den 8 september 2015, Taricco m.fl. (C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

⁵ Dom av den 8 september 2015, Taricco m.fl. (C-105/14, EU:C:2015:555, särskilt punkterna 46 och 47). Se emellertid dom av den 5 december 2017, M.A.S. och M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, punkterna 51–58).

30. Utom i detta förhållandevis speciella och egenartade fall kan mervärdesskattedirektivet inte tolkas så, att det förlänger eller undergräver tydliga tidsfrister som föreskrivs i nationell rätt och inte heller åberopas till stöd för en sådan förlängning eller ett sådant undergrävande. Om det slås fast att Statliga skatteinspektionen var för sent ute med att göra den aktuella skatterättsliga skyldigheten gällande gentemot SEB bankas, är och förblir fordran preskriberad oavsett vilken av rubrikerna i mervärdesskattedirektivet som nämnda skatterättsliga skyldighet faller under. Är tiden ute så är den.

2. Transaktionens klassificering i mervärdesskattehänseende enligt nationell rätt

31. Vidare ger både begäran om förhandsavgörande och de inlagor som har ingetts till EU-domstolen vid handen att tolkningen enligt nationell rätt av begreppet "mark för bebyggelse" ändrades under den relevanta perioden. Denna ändrade tolkning förefaller ha påverkat transaktionens behandling i mervärdesskattehänseende.

32. Enligt artikel 135.1 k i mervärdesskattedirektivet ska "[m]edlemsstaterna ... från skatteplikt [undanta] ... [l]everans av annan obebyggd mark än sådan mark för bebyggelse som avses i artikel 12.1 b". Enligt artikel 12.1 b får "[m]edlemsstaterna ... anse som beskattningsbar person var och en som tillfälligtvis ... utför en transaktion som hänför sig till ... [l]everans av mark för bebyggelse". Med "mark för bebyggelse" avses enligt artikel 12.3 "råmark eller iordningställd mark som av medlemsstaterna definierats som sådan mark".

33. Medlemsstaterna får enligt artikel 12.1 i mervärdesskattedirektivet belägga transaktioner som avser "mark för bebyggelse" med mervärdesskatt.⁶ Den möjligheten förefaller Litauen ha utnyttjat. Huruvida den mark som berörs av den aktuella transaktionen konkret kan klassificeras som "mark för bebyggelse" är däremot mer oklart.

34. Enligt SEB bankas utgjorde den levererade marken vid tidpunkten för transaktionen "mark för bebyggelse" enligt nationell rätt, varför transaktionen var mervärdesskattepliktig. Detta framgick av den officiella kommentaren till mervärdesskattelagen, som ska ha publicerats av Statliga skatteinspektionen, och av uppgifter som skatteförvaltningen den 10 november 2009 tillhandahöll SEB bankas.

35. Den litauiska regeringen har förklarat att denna klassificering ändrades till följd av ett avgörande som Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Högsta förvaltningsdomstolen i Litauen) meddelade i syfte att göra en tillämpningspraxis som tidigare hade varit inkonsekvent mer enhetlig.⁷ Detta avgörande medförde att den mark som berördes av transaktionen med retroaktiv verkan skulle anses ha (om)klassificerats av Statliga skatteinspektionen till att inte utgöra "mark för bebyggelse", något som i sin tur föranledde Statliga skatteinspektionen att kräva återbetalning av det avdragsgilla beloppet från SEB bankas.

36. Jag vill understryka att den hänskjutande domstolen inte har ställt någon fråga om huruvida denna (om)klassificering av begreppet "mark för bebyggelse" är förenlig med unionsrätten, varför detta inte heller tas upp till prövning i förevarande mål.

37. (Om)klassificeringens relevans aktualiseras i ett annat sammanhang, inom ramen för den andra tolkningsfrågan. Den hänskjutande domstolen önskar nämligen vinna klarhet i huruvida (om)klassificeringen har någon betydelse för justeringsmekanismens tillämplighet. Huruvida (om)klassificeringen rent faktiskt ägde rum eller inte är en fråga som det ankommer på den nationella

⁶ Dom av den 15 september 2011, Slaby m.fl. (C-180/10 och C-181/10, EU:C:2011:589, punkt 33 och där angiven rättspraxis). Se, såvitt avser tillämpningsområdet för medlemsstaternas valmöjlighet inom ramen för artikel 12 i mervärdesskattedirektivet, dom av den 16 november 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, punkt 44 och följande punkter samt där angiven rättspraxis).

⁷ Härvidlag har den litauiska regeringen i synnerhet hänvisat till den dom som Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Högsta Litauiska förvaltningsdomstolen i Litauen (stora avdelningen) meddelade den 7 december 2009, A-438-1346/2009.

domstolen att avgöra. För egen del kommer jag i det följande – på liknande sätt som ovan – att utgå från antagandet att föremålet för transaktionen *inte* var att anse som ”mark för bebyggelse” och att transaktionen således inte var mervärdesskattepliktig. Min utgångspunkt är med andra ord att vad som utsägs i den första tolkningsfrågan avser en faktisk omständighet, nämligen att parterna *felaktigt* tillämpade mervärdesskatt på transaktionen.

B. Rättelse av fel som rör avdragsrättens existens

38. Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att vinna klarhet i huruvida den mekanism för justering av avdrag som föreskrivs i artikel 184 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet är tillämplig när det gäller att rätta till en situation där ett avdrag har beviljats felaktigt.

39. I denna del av förslaget till avgörande kommer jag först att slå fast att justeringsmekanismen inte är tillämplig på den åtgärd som Statliga skatteinspektionen har vidtagit (1). Därefter kommer jag att framhålla att skattemyndigheterna i princip måste återkräva ett på felaktig grund beviljat avdrag även om nämnda mekanism inte är tillämplig (2).

1. Justeringsmekanismens tillämplighet

40. Jag kommer först att översiktligt beskriva den typ av rättelse som justeringsmekanismen förefaller vara avsedd för (a). Därefter kommer jag att ange hur denna typ av rättelse skiljer sig från den typ som eftersträvas i det nationella målet (b).

a) Typ av rättelse som justeringsmekanismen är avsedd för

41. Beskattningsbara personer har enligt artiklarna 167 och 168 i mervärdesskattedirektivet rätt att dra av den mervärdesskatt som de ska betala⁸ för varor och tjänster som levereras respektive tillhandahålls av en annan beskattningsbar person, i den mån som varorna och tjänsterna används för deras beskattade transaktioner.⁹

42. Som domstolen vid upprepade tillfällen har slagit fast, utgör avdragsrätten i artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och får i princip inte inskränkas. Avdragssystemet ”har till syfte att säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren skall betala eller har betalat inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet inte till någon del belastar honom själv”.¹⁰

43. Den justeringsmekanism som föreskrivs i artikel 184 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet är tänkt att öka precisionen i samband med avdrag för mervärdesskatt genom kontroll av i vilken utsträckning den beskattningsbara personen faktiskt använder de berörda varorna för avdragsgilla ändamål.¹¹ Domstolen har förklarat att ”[s]yftet med [mekanismen] ... sålunda [är] att skapa ett nära och direkt samband mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och användningen av de relevanta varorna och tjänsterna i samband med beskattningsbara

⁸ Se, exempelvis, dom av den 13 december 1989, Genius Holding (C-342/87, EU:C:1989:635, punkt 13), dom av den 19 september 2000, Schmeink & Cofreth och Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 53), och dom av den 6 februari 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 39).

⁹ Dom av den 22 oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 18 och där angiven rättspraxis). Se även förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i målet Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:138, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

¹⁰ Dom av den 21 mars 2000, Gabalfrija m.fl. (C-110/98 till C-147/98, EU:C:2000:145, punkt 44 och där angiven rättspraxis), dom av den 30 september 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, punkterna 34 och 35 samt där angiven rättspraxis), och dom av den 22 mars 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punkterna 35 och 36 och där angiven rättspraxis).

¹¹ Se, särskilt, förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i målet TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:352, punkterna 27 och 28).

transaktioner”.¹² Tillämpningen av denna mekanism innebär att transaktioner som har utförts i ett tidigare skede ger fortsatt avdragsrätt endast i den mån som de används för mervärdesskattepliktiga leveranser och tillhandahållanden.¹³ På så sätt bidrar justeringsmekanismen till att säkerställa att beskattningen blir neutral.¹⁴

44. Ordagrant stadgas i artikel 184 i mervärdesskattedirektivet att "[d]et ursprungliga avdraget skall justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra".

45. I artikel 185.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs vidare att justering "särskilt" ska göras när det, efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats, inträffar någon förändring i de faktorer som har beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet.¹⁵

46. Användningen av ordet "däribland" visar vidare att faktorn hävning av köp eller prisnedsättning inte är uttömmande. Under årens lopp har domstolens anknytande praxis även avsett rivning och genomförande av fastighetsprojekt,¹⁶ stöld där gärningsmannen inte har kunnat identifieras¹⁷ och ändring såvitt avser den metod som används för att beräkna rätten till avdrag för mervärdesskatt som har betalats för varor och tjänster för blandad användning.¹⁸

47. De ovannämnda exemplen rör således faktorer som kan påverka beloppet för en persons avdragsrätt och som till sin natur är sådana att de inte kan bedömas exakt förrän efter en viss tid, med vederbörlig hänsyn tagen till hur de berörda varorna faktiskt har använts. Detta bekräftas också av tanken bakom artikel 187 i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken det för investeringsvaror ska göras en årlig justering på grundval av den faktiska användningen.

48. Den fråga som har uppkommit i det aktuella målet är huruvida det är möjligt att tillämpa den berörda justeringsmekanismen för att rätta till ett fel som består i att en transaktion ursprungligen bedömdes som skattepliktig trots att den inte var det. Är en rättelse av en sådan ursprunglig felbedömning av huruvida det föreligger rätt till avdrag av samma art som en rättelse avseende avdragsrättens omfattning som behöver göras med anledning av en inträffad förändring som avser den berörda leveransen eller det berörda tillhandahållandet? Föranleder båda typerna av rättelser tillämpning av en och samma mekanism?

b) Arten av den rättelse som eftersträvas i det aktuella målet

49. Syftet med den rättelse som eftersträvas i det aktuella målet är att avhjälpa en situation där den behöriga skattemyndigheten beviljade ett avdrag för mervärdesskatt som den tydligen inte borde ha beviljat. Skattemyndighetens felbedömning har föranlett den att kräva återbetalning av ett belopp motsvarande det beviljade avdraget. Kan denna rättelse av skatterättsliga skyldigheter omfattas av justeringsmekanismen för mervärdesskatt?

12 Se dom av den 13 mars 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, punkt 50 och där angiven rättspraxis).

13 Se, exempelvis, dom av den 16 juni 2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, punkt 28 och där angiven rättspraxis), och dom av den 13 mars 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, punkt 50 och där angiven rättspraxis).

14 Beslut av den 5 juni 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

15 Dom av den 16 juni 2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, punkt 29 och där angiven rättspraxis). Se även dom av den 16 juni 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück (C-186/15, EU:C:2016:452, punkt 47).

16 Dom av den 29 november 2012, Gran Via Moinești (C-257/11, EU:C:2012:759, punkterna 37–42). Se, för ett liknande fall, dom av den 18 oktober 2012, TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, punkterna 32–37).

17 Fallet stöld tas upp i artikel 185.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet. Dom av den 4 oktober 2012, PIGI (C-550/11, EU:C:2012:614).

18 Dom av den 9 juni 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2016:417, punkterna 37–47).

50. Enligt SEB bankas kan den inte det. Härvidlag anser SEB bankas för det första att det efter tidpunkten för transaktionen inte inträffade någon förändring i relevanta faktorer som påverkade bolagets avdragsrätt. Således saknade SEB bankas skyldighet att justera sina skyldigheter i fråga om mervärdesskatt. Den enda förändring som inträffade var att transaktionen (om)klassificerades i mervärdesskattelhänseende från "mervärdesskattepliktig" till "undantagen från mervärdesskatteplikt" på grund av att den aktuella marken inte längre ansågs utgöra "mark för bebyggelse" enligt nationell rätt. För det andra anser SEB bankas, för den händelse att det skulle slås fast (i motsats till SEB bankas bedömning) att mervärdesskatteplikt inte förelåg och att avdraget således inte var berättigat, att restitutionen av de berörda beloppen regleras av medlemsstaternas lagstiftning, inte av mervärdesskattedirektivet.

51. Den litauiska regeringen har däremot gjort gällande att justeringsmekanismen är tillämplig. Denna ståndpunkt grundar den litauiska regeringen på lydelsen av artikel 184 i mervärdesskattedirektivet, på de mål som eftersträvas genom justeringsmekanismen och på de åtgärder varigenom denna mekanism genomförs. När det gäller lydelsen av artikel 184 har den litauiska regeringen påpekat att justering av det ursprungliga avdraget krävs i fall där det beviljade avdraget är "högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra". Av detta följer att i fall där det ursprungligen tillåtna avdraget uppgick till noll, är varje avdrag som faktiskt har gjorts nödvändigtvis för stort i matematisk mening och måste därför justeras.

52. Det råder inget tvivel om att detta påstående är korrekt inom den konventionella aritmetiken: alla positiva tal är större än noll. Däremot är jag inte lika övertygad om att denna ekvation gör rättvisa åt systematiken i och tanken bakom justeringsmekanismen.

53. Om vi därvidlag börjar med lydelsen av artikel 185, där det anges under vilka villkor justeringsmekanismen är tillämplig, torde uttrycket "inträffar någon förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet"¹⁹ åsyfta en annan situation än den som är för handen i det nationella målet. Det fel som behöver rättas till i det nationella målet rör inte *hur mycket* SEB bankas egentligen hade rätt att dra av utan huruvida avdragsrätt *över huvud taget förelåg*. Vad Statliga skatteinspektionen önskar rätta till är med andra ord en felaktig bedömning i fråga om avdragsrättens *existens* snarare än i fråga om dess *omfattning*.

54. Jag medger att artikel 184, som inleder kapitel 5 om justering av avdrag i avdelning X i mervärdesskattedirektivet, är formulerad i allmänna ordalag och på ett öppet sätt vad gäller dess räckvidd. Det kan därför ifrågasättas huruvida det är riktigt att tolka artikel 184, som innehåller allmänna formuleringar, mot bakgrund av de mer specifika bestämmelserna i artikel 185. Detta gäller i synnerhet om man betänker att de i artikel 185.1 angivna faktorerna, som ledde till en justering, inte är uttömmande, såsom har angetts i punkt 46 ovan.

55. Icke desto mindre utgör artiklarna 184–186 i mervärdesskattedirektivet tillsammans en logisk enhet inom kapitel 5 i avdelning X. Således bör de också utgöra en sammanhängande helhet och tolkas mot bakgrund dels av varandra, dels av det övergripande syftet med det aktuella kapitlet. Det övergripande syftet med den mekanism som föreskrivs i nämnda kapitel är att rätta till *beloppet* för avdraget, inte att rätta till en situation där det redan från början *saknades avdragsrätt*. I fall där avdragsrätt inte föreligger, saknar det betydelse hur omfattande en justering av avdragsrätten är.

¹⁹ Min kursivering.

56. Denna tolkning förefaller bekräftas av domstolens slutsatser i domen Uudenkaupungin kaupunki, som rörde jämningsmekanismen enligt artikel 20 i sjätte direktivet (vilken i allt väsentligt var likvärdig med mekanismen enligt mervärdesskattedirektivet).²⁰ Det målet rörde anläggningstillgångar som först användes i en från mervärdesskatt undantagen verksamhet och därefter användes i en mervärdesskattepliktig verksamhet (varvid förändringen ägde rum under den relevanta jämningsperioden).

57. Domstolen fann inledningsvis att ”tillämpningen av jämningsmekanismen [var] avhängig frågan huruvida avdragsrätt enligt artikel 17 i sjätte direktivet ha[de] inträtt”.²¹ Därefter drog domstolen slutsatsen att den omständigheten att avdragsrätt sedermera hade inträtt gjorde att jämningsmekanismen kunde vara tillämplig. Innan domstolen kom fram till detta, hade den bekräftat att den enhet som senare hade gjort anspråk på att utnyttja jämningsmekanismen hade varit en beskattningsbar person vid tidpunkten för förvärvet.

58. De faktiska omständigheterna i målet Uudenkaupungin kaupunki skilde sig således från de faktiska omständigheterna i det här aktuella målet. Icke desto mindre är det belysande att domstolen ställde som villkor för att jämningsmekanismen skulle vara tillämplig att avdragsrätt förelåg (dock inte till följd av leveransens eller tillhandahållandets art utan till följd av köparens ställning).

59. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag att justeringsmekanismen inte är tillämplig i det nationella målet.

2. Principen om skatteneutralitet kräver att ett rättsstridigt beviljat avdrag ska återbetalas

60. Kommissionen har i allt väsentligt uttryckt (och SEB bankas har i andra hand vitsordat) ståndpunkten att rättelse likväl bör ske såvitt avser det felaktigt beviljade avdraget, återigen naturligtvis under förutsättning att de tillämpliga tidsfristerna har iakttagits. Jag ansluter mig till denna ståndpunkt men anser emellertid att rättelsen ska ske i enlighet med nationell rätt. Konstaterandet att justeringsmekanismen inte är tillämplig på felet i det nationella målet innebär emellertid inte att detta fel faller helt och hållet utanför tillämpningsområdet för det gemensamma systemet för mervärdesskatt och principen om skatteneutralitet.

61. Såsom anges i skäl 7 i mervärdesskattedirektivet, [bör] ”[d]et gemensamma systemet för mervärdesskatt ..., även om skattesatserna och undantagen inte är helt harmoniserade, vara konkurrensneutralt genom att liknande varor och tjänster belastas med lika stort skatteuttag inom varje medlemsstats territorium ...”.

20 Dom av den 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214). Se artikel 20.1 i sjätte direktivet, med rubriken ”Jämknings avdrag”. Rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (77/388/EEG) (EGT L 145, 1977, s. 1).

21 Dom av den 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 37). Se även dom av den 2 juni 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335, punkt 44), där domstolen slog fast att ”ett offentligtorgan som förvärvar en anläggningstillgång i egenskap av ... icke skattskyldig, och som därefter säljer denna tillgång i egenskap av skattskyldig, inte har rätt till jämkning enligt artikel 20 i [sjätte] direktiv[et] i samband med denna försäljning, i syfte att dra av den mervärdesskatt som betalats vid förvärvet av nämnda tillgång”. Se även beslut av den 5 juni 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750).

62. Beskattningsbara personer som befinner sig i liknande situationer måste beskattas lika.²² Skatteneutraliteten har således inte iakttagits om en beskattningsbar person, såsom SEB bankas, befinns ha dragit fördel av ett felaktigt beviljat mervärdesskatteavdrag. Den medlemsstat vars skattemyndigheter har beviljat avdraget är därför skyldiga att göra rättelse såvitt avser den aktuella obehöriga skattefördelen.

63. Konkret betyder detta att medlemsstaterna ska vidta åtgärder som gör det möjligt för skattemyndigheterna att kräva att beskattningsbara personer, såsom SEB bankas, ska betala tillbaka ett belopp motsvarande avdraget, i överensstämmelse med tillämpliga bestämmelser i nationell lagstiftning och under förutsättning att tydliga och förutsebara tidsfrister tillämpas.

64. Jag noterar att en liknande lösning såvitt avser hänvisningen till relevanta bestämmelser i nationell lagstiftning vore påkallad även om justeringsmekanismen var tillämplig. I artiklarna 184 och 185 i mervärdesskattedirektivet slås det visserligen fast materiella villkor för tillämpningen av justeringsmekanismen, men i artikel 186 i samma direktiv hänvisas det sedan till medlemsstaternas lagstiftning såvitt avser de närmare förfarandena.

65. För tydlighetens skull kan det tilläggas att den slutsatsen inte hindrar medlemsstaterna från att på nationell nivå slå fast förfaranderegler som är tillämpliga både vid rättelse av ursprungliga fel i fråga om klassificeringen av en transaktion (som undantagen från mervärdesskatteplikt eller som mervärdesskattepliktig) och vid justering av avdrag som har beviljats för mervärdesskattepliktiga transaktioner. Att den förstnämnda situationen inte omfattas av justeringsmekanismen enligt mervärdesskattedirektivet innebär inte att dessa båda situationer behöver hållas avskilda på nationell nivå.

66. Mot bakgrund av det ovan anförda drar jag i denna del slutsatsen att artiklarna 184–186 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den justeringsmekanism som föreskrivs i nämnda bestämmelser inte är tillämplig i en sådan situation som den som är för handen i det nationella målet, där ett ursprungligt avdrag för mervärdesskatt över huvud taget inte kunde göras, eftersom den berörda transaktionen var undantagen från mervärdesskatteplikt. Av principen om skatteneutralitet följer emellertid att medlemsstaten är skyldig att återkräva ett belopp motsvarande ett felaktigt beviljat avdrag för mervärdesskatt, i enlighet med tillämpliga bestämmelser i nationell lagstiftning.

C. Huruvida denna slutsats påverkas av de särskilda omständigheterna i målet

67. Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga för att vinna klarhet i huruvida svaret på den första frågan påverkas av utfärdandet av 2010 års kreditnota (1) och av den omständigheten att den aktuella transaktionen inledningsvis ansågs vara mervärdesskattepliktig och först senare behandlades som undantagen från mervärdesskatteplikt (2).

68. Mot bakgrund av mitt föreslagna svar på den hänskjutande domstolens första fråga, kan dess andra fråga anses äsyfta något som uteslutande berör nationell rätt, varvid det inte torde finnas något behov av vägledning från EU-domstolen. Eftersom den andra frågan hänger samman med den första – i grunden rör det sig om en utveckling därav – vill jag emellertid ändå, i linje med den samarbetsanda som ska prägla förfarandet för förhandsavgörande, framföra de begränsade påpekanden såvitt avser den andra frågan som redovisas i det följande.

²² Se, analogt, dom av den 14 juni 2017, *Compass Contract Services* (C-38/16, EU:C:2017:454, punkterna 30–32 och där angiven rättspraxis), som rörde nationella regler för återbetalning av överskjutande mervärdesskatt till fakturautfärdaren. På liknande sätt har domstolen också funnit att medlemsstaterna, för att mervärdesskattens neutralitet ska kunna säkerställas, måste se till att det i deras interna rättsordningar föreskrivs en möjlighet till justering av skatt som har fakturerats felaktigt, i fall där fakturautfärdaren visar att den var i god tro eller där fakturautfärdaren fullständigt och i god tid har undanröjt risken för skattebortfall (dom av den 18 juni 2009, *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, punkterna 36 och 37 samt där angiven rättspraxis)). Se även dom av den 19 september 2000, *Schmeink & Cofreth och Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, punkterna 56–58).

1. Relevansen av 2010 års kreditnota

69. Relevansen av 2010 års kreditnota kan, som jag ser saken, betraktas ur två olika synvinklar.

70. För det första kan man ställa sig frågan huruvida det i nämnda kreditnota kan ha slagits fast en skatterättslig skyldighet för SEB bankas. Den frågan ska uppenbart besvaras nekande. Med förbehåll för den kontroll som det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra såvitt avser de närmare rättsliga verkningarna av en sådan handling enligt nationell rätt, förstår jag saken som att 2010 års kreditnota är en handling som har utfärdats av en enskild part och inte en officiell handling som har utfärdats av skattemyndigheten. Detta betyder att nämnda kreditnota kan medföra effekter för den part som har utfärdat den men däremot i princip inte för den andra parten i en transaktion.²³

71. För det andra kan man undra huruvida utfärdandet av 2010 års kreditnota kan få konsekvenser för de tillämpliga tidsfrister inom vilka Statliga skatteinspektionen får ändra SEB bankas skatterättsliga skyldigheter. Även detta är något som det ankommer på den hänskjutande domstolen att undersöka närmare.

72. I vissa nationella rättsordningar föreskrivs inte endast en "objektiv" (det vill säga absolut) tidsfrist utan även en "subjektiv" (det vill säga relativ) tidsfrist. Den objektiva tidsfristen brukar börja löpa när en viss händelse inträffar, oberoende av den berörda partens kännedom, medan den subjektiva tidsfristen börjar löpa när parten får kännedom om att den ifrågavarande händelsen har inträffat.

73. Om så är fallet här enligt nationell rätt, skulle man kunna hävda att SEB bankas i samband med erhållandet av 2010 års kreditnota fick kännedom om att dess mervärdesskattedeklarationer behövde korrigeras. Således skulle en sådan kreditnota kanske kunna ses som utgångspunkten för den subjektiva tidsfristen.

74. Även om en subjektiv tidsfrist verkligen föreskrivs i nationell rätt, är det emellertid normalt så, att den subjektiva tidsfristen inte kan fortsätta att löpa efter det att den objektiva tidsfristen har löpt ut. Således kan den subjektiva tidsfristen börja löpa efter den objektiva, men den löper ut senast när den objektiva tidsfristen löper ut. Följaktligen har jag även från denna andra potentiella synvinkel svårt att se exakt hur 2010 års kreditnota skulle kunna vara relevant i den mån som tidsfrister är i fråga i det nationella målet.

75. Utifrån de uppgifter som EU-domstolen har tagit del av anser jag därför att 2010 års kreditnota saknar relevans vid bedömningen av SEB bankas skatterättsliga skyldigheter.

2. Relevansen av transaktionens (om)klassificering

76. Till skillnad från 2010 års kreditnota, som utfärdades av säljaren, har skatteförvaltningens tolkningspraxis och dess specifika agerande gentemot SEB bankas betydelse vid bedömningen av SEB bankas skatterättsliga skyldigheter. Detta beror på att nämnda praxis och agerande skulle kunna ha gett SEB bankas rättmätiga förväntningar såvitt avsåg räckvidden för dess skyldigheter, beroende på arten av och innehållet i de försäkringar som SEB bankas erhöll; huruvida så verkligen var fallet ankommer det på den hänskjutande domstolen att avgöra på grundval av en bedömning av de faktiska omständigheterna.²⁴

²³ Se, för ett liknande resonemang, dom av den 31 januari 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punkterna 41–44).

²⁴ Dom av den 9 juli 2015, Cabinet Medical Veterinar Tomoiagă Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452, punkt 43 och där angiven rättspraxis), och dom av den 9 juli 2015, Salomie och Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 44 och där angiven rättspraxis). Se även dom av den 14 september 2006, Elmeka (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

77. Den litauiska regeringen har vitsordat att när transaktionen ägde rum, motiverade den "officiella" tolkningen av vad som skulle anses utgöra "mark för bebyggelse" slutsatsen att transaktionen var mervärdesskattepliktig. Samtidigt har den litauiska regeringen påtalat att denna tolkning ändrades med anledning av en dom som Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Högsta litauiska förvaltningsdomstolen) meddelade år 2009.²⁵

78. Som EU-domstolen erinrade om i domen Nigl m.fl. "[utgör] rättssäkerhetsprincipen ... inte hinder för att skattemyndigheten, inom [de tillämpliga tidsfristerna], beslutar om efterbeskattning för den skatt som dragits av eller för tjänster som redan tillhandahållits, på vilka mervärdesskatt borde ha tagits ut". Domstolen fann därvid också att detta gäller även när "en ordning som en beskattningsbar person åtnjuter ifrågasätts av skattemyndigheten, även när det gäller en period som föregår den tidpunkt då en sådan bedömning görs, under förutsättning att denna bedömning sker inom myndighetens omprövningstid och att dess retroaktiva verkan inte sträcker sig till en tidigare tidpunkt än den då de rättsliga och faktiska omständigheter som ligger till grund för bedömningen inträffade".²⁶

79. Det resonemanget förefaller kunna tillämpas även på det här aktuella målet. Om det i någon bemärkelse inte är för sent att fastställa SEB bankas skatterättsliga skyldigheter – det vill säga om det fortfarande är tillåtet att göra en ny bedömning och en ny beräkning på grund av att de tillämpliga tidsfristerna ännu inte har löpt ut – och om en nationell domstol i högre instans (såsom en högsta förvaltningsdomstol) innan dessa frister löper ut meddelar ett avgörande som gör en tidigare inkonsekvent tillämpningspraxis enhetlig, kan den därigenom fastslagna enhetliga tolkningen även komma att påverka lagtolkningen i samtliga pågående ärenden och mål där nämnda enhetliga tolkning är relevant.

80. Att avgöranden meddelade av domstolar i högre instans uppvisar sådan *sammanhängande retrospektivitet* är i själva verket förhållandevis vanligt förekommande.²⁷ Detta är den logiska följden av sådana tolkningsavgöranden, vilka "ympar sig på" den tolkade lagstiftningen och således är tillämpliga tillsammans med den lagstiftningen från en viss tidpunkt i det förflutna (såvida det inte uttryckligen anges att ett tolkningsavgörande inte ska ha retrospektiv verkan).

81. Som kommissionen föreföll göra gällande vid den muntliga förhandlingen, är det förvisso möjligt att hävda att när ett tolkningsavgörande meddelat av en nationell domstol i högre instans tillämpas med avseende på en redan avslutad beskattningsperiod, rör det sig inte längre endast om *retrospektiv* verkan utan om rent *retroaktiv* verkan.

82. Detta håller jag emellertid inte med om. Intill dess att tidsfristen enligt nationell rätt för att göra en ny beräkning och en ny bedömning löper ut, är taxeringen avseende en viss beskattningsperiod inte i egentlig mening avslutad, utan det finns fortfarande möjlighet att få till stånd en ändring av den. Här kan det tilläggas att inte endast skatteförvaltningen utan även den beskattningsbara personen har denna möjlighet. Det är således fullt tänkbart att det är den beskattningsbara personen som innan den relevanta tidsfristen löper ut önskar åberopa, till sin fördel, en enhetlig tolkning som en nationell domstol i högre instans har gjort i ett avgörande. I metaforisk mening är alltså ett öppet fönster öppet åt båda hållen.

²⁵ Se ovan fotnot 7.

²⁶ Dom av den 12 oktober 2016, Nigl m.fl. (C-340/15, EU:C:2016:764, punkterna 48 och 49 samt där angiven rättspraxis).

²⁷ Frågan har på senare tid diskuterats, på tal om tillämpligheten i tiden av EU-domstolens avgöranden på mervärdesskatteområdet, bland annat i mina förslag till avgörande i målet Cussens m.fl. (C-251/16, EU:C:2017:648, punkt 35 och följande punkter) och i målet Scialdone (C-574/15, EU:C:2017:553, punkt 179).

83. Det är således i strikt bemärkelse möjligt för de behöriga skattemyndigheterna att inom de tillämpliga tidsfristerna beakta och tillämpa ett avgörande meddelat av en nationell domstol i högre instans varigenom en tidigare inkonsekvent lagtolkning har gjorts enhetlig, men detta fritar emellertid inte dessa myndigheter från skyldigheten att i varje enskilt fall göra en skälig avvägning mellan behovet av enhetlig lagtillämpning och de särskilda omständigheterna i fallet, som kan tänkas ha gett den beskattningsbara personen berättigade förväntningar.

84. I det aktuella fallet är det exempelvis tänkbart att en skälig avvägning mellan den eventuella nödvändigheten enligt lagen att korrigera transaktionens klassificering och skyddet för SEB bankas berättigade förväntningar (försåvitt prövningen av de faktiska omständigheterna visar att nationella myndigheters handlande verkligen kan anses ha gett upphov till sådana förväntningar) kanske skulle kunna innebära att transaktionen fick omklassificeras, medan SEB bankas inte bestraffades på något sätt, det vill säga inte påfördes någon dröjsmålsränta eller något skattetillägg.²⁸

85. Mot bakgrund av det ovan anförda drar jag slutsatsen att svaret på den första tolkningsfrågan inte påverkas av utfärdandet av 2010 års kreditnota. När behöriga myndigheter med anledning av en (om)klassificering i mervärdesskattehänseende av en leverans eller ett tillhandahållande, såsom den leverans av mark som är i fråga i det nationella målet, gör en rättelse av de skatterättsliga skyldigheter som åvilar en beskattningsbar person, såsom SEB bankas, ska dessa myndigheter emellertid göra en lämplig avvägning mellan å ena sidan skyldigheten att säkerställa skatteneutralitet och enhetlig lagtillämpning och å andra sidan den berörda personens berättigade förväntningar.

D. Den tredje och den fjärde tolkningsfrågan

86. Det är förvisso något oklart hur de villkor som inleder den tredje och den fjärde tolkningsfrågan förhåller sig till den första tolkningsfrågans exakta lydelse, men utifrån de resonemang som ligger till grund för begäran om förhandsavgörande förstår jag saken som om den hänskjutande domstolens tredje och fjärde fråga har ställts enbart för den händelse att justeringsmekanismen skulle befinnas vara tillämplig i det nationella målet.

87. Eftersom jag anser att justeringsmekanismen inte är tillämplig i det nationella målet, saknas det således skäl att besvara den tredje och den fjärde frågan.

V. Förslag till avgörande

88. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att EU-domstolen ska svara Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Högsta förvaltningsdomstolen, Litauen) enligt följande:

- Artiklarna 184–186 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att den justeringsmekanism som föreskrivs i nämnda bestämmelser inte är tillämplig i en sådan situation som den som är för handen i det nationella målet, där ett ursprungligt avdrag för mervärdesskatt över huvud taget inte kunde göras, eftersom den berörda transaktionen var undantagen från mervärdesskatteplikt. Av principen om skatteneutralitet följer emellertid att medlemsstaten är skyldig att återkräva ett belopp motsvarande ett felaktigt beviljat avdrag för mervärdesskatt, i enlighet med tillämpliga bestämmelser i nationell lagstiftning.

²⁸ Som har noterats ovan (se punkt 18 i detta förslag till avgörande), framgår det av begäran om förhandsavgörande att Statliga skatteinspektionen delvis eftergav SEB bankas skyldighet att betala den upplupna dröjsmålsräntan.

- När behöriga myndigheter med anledning av en (om)klassificering i mervärdesskattelhänseende av en leverans eller ett tillhandahållande, såsom den leverans av mark som är i fråga i det nationella målet, gör en rättelse av de skatterättsliga skyldigheter som åvilar en beskattningsbar person, ska dessa myndigheter göra en lämplig avvägning mellan å ena sidan skyldigheten att säkerställa skatteneutralitet och enhetlig lagtillämpning och å andra sidan den beskattningsbara personens berättigade förväntningar.