

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

7. července 2022(*)

„Řízení o předběžné otázce – Daž z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – články 184 a 185 – Oprava odpot dan – Osoba povinná k dani, která neuplatnila nárok na odpotet dan před uplynutím prekluzivní lhůty – Nemožnost provést tento odpotet v rámci opravy“

Ve věci C-194/21,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska) ze dne 26. března 2021, došlým Soudnímu dvoru dne 29. března 2021, v řízení

Staatssecretaris van Financiën

proti

X,

SOUDNÍ DVŮR (desátý senát),

ve složení I. Jarukaitis, předseda senátu, M. Ilešič a Z. Csehi (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: T. Šapeta,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za X A. C. P. A. van Dijkem, belastingadviseur,
- za nizozemskou vládu M. K. Bulterman, M. A. M. de Ree a C. S. Schillemans, jako zmocněnkyni,
- za českou vládu O. Serdulou, M. Smolkem a J. Vlášilem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi W. Roelsem a V. Uherem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 184 a 185 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Ú. v. st.

2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2010/45/ES ze dne 13. července 2010 (Úř. věst. 2010, L 189, s. 1) (dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Staatssecretaris van Financiën (státní tajemník pro finance, Nizozemsko) a X ve věci opravy neodečtení daně z přidané hodnoty (DPH) na vstup z pořízení stavebních pozemků.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 63 směrnice o DPH stanoví:

„Zdanitelné plnění je uskutečnění a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.“

4 Článek 135 odst. 1 písm. k) této směrnice zní takto:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

k) dodání nezastavěného pozemku, kromě stavebního pozemku ve smyslu čl. 12 odst. 1 písm. b)“.

5 Článek 167 uvedené směrnice zní:

„Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.“

6 Článek 168 téže směrnice stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

[...]“

7 Článek 178 směrnice o DPH stanoví:

„Pro uplatnění nároku na odpočet daně musí osoba povinná k dani splňovat tyto podmínky:

a) při odpočtu daně podle čl. 168 písm. a) při dodáních zboží a poskytnutích služeb musí mít fakturu vystavenou v souladu s hlavou XI kapitolou 3 oddíly 3 až 6;

[...]“

8 Článek 179 první pododstavec této směrnice zní takto:

„Osoba povinná k dani provede odpočet daně tak, že od celkové výše daně splatné za dané zdaňovací období odečte celkovou výši daně, u níž v průběhu téhož období vznikl nárok na odpočet daně, který je uplatňován podle článku 178.“

9 ?lánek 180 uvedené sm?rnice stanoví:

„?lenské státy mohou povolit osob? povinné k dani, aby uplatnila odpo?et dan?, který nebyl proveden v souladu s ?láanky 178 a 179.“

10 ?lánek 182 téže sm?rnice stanoví:

„?lenské státy stanoví podmínky a provád?cí pravidla k ?lánk?m 180 a 181.“

11 Kapitola 5 hlavy X sm?rnice o DPH, nadepsaná „Oprava odpo?t? dan?“, obsahuje zejména ?láanky 184 až 186.

12 ?lánek 184 této sm?rnice stanoví:

„Po?áte?ní odpo?et dan? se opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký m?la osoba povinná k dani nárok.“

13 ?lánek 185 uvedené sm?rnice stanoví:

„1. Oprava se provede, zejména pokud se po podání p?iznání k dani zm?ní okolnosti zohledn?né p?i výpo?tu výše odpo?tu, nap?íklad byly-li zrušeny ur?ité koup? nebo byla-li získána ur?itá snížení ceny.

2. Odchyln? od odstavce 1 se oprava neprovádí u pln?ní, která z?stala zcela nebo z?ásti nezaplacena, ani p?i zni?ení, ztrát? ?i krádeži majetku, které byly ?ádn? doloženy nebo potvrzeny, ani p?i použití prost?edk? na dárky malé hodnoty a poskytnutí vzork? uvedených v ?láanku 16.

?lenské státy však mohou vyžadovat opravu u pln?ní, která z?stala zcela nebo z?ásti nezaplacena, a u krádeží.“

14 ?lánek 186 téže sm?rnice stanoví:

„?lenské státy stanoví provád?cí pravidla k ?lánk?m 184 a 185.“

Nizozemské právo

15 ?lánek 15 Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (zákon, kterým se nahrazuje stávající da? z obratu daní z obratu podle systému dan? z p?idané hodnoty) ze dne 28. ?ervna 1968 (Stb. 1968, ?. 329), ve zn?ní použitelném na spor v p?vodním ?ízení (dále jen „zákon o dani z obratu“), stanoví:

„1. Daní [...], kterou provozovatel ode?te, je:

a) da?, která byla za období, na které se vztahuje da?ové p?iznání, zaú?tována na faktu?e vystavené v souladu s platnými pravidly ostatními provozovateli za dodání zboží a poskytnutí služeb, které uskute?nili ve prosp?ch provozovatele; [...] pokud provozovatel používá zboží a služby pro ú?ely zdan?ných pln?ní. [...]

4. Odpo?et dan? se provádí v souladu se zamýšleným použitím zboží a služeb ke dni, kdy je da? vyú?tována provozovateli, nebo ke dni, kdy se da? stane splatnou. Pokud se v okamžiku, kdy provozovatel za?ne zboží a služby používat, ukáže, že provedl odpo?et dan? související s tímto zbožím a službami v ?ástce vyšší nebo nižší, než na jakou má nárok na základ? p?edm?tného použití zboží nebo služeb, stává se nadm?rn? odpo?tená ?ástka v tomto okamžiku splatnou.

Splatná daň se odvádí podle § 14. části daně, která mohla být, ale nebyla odečtena, se na jeho žádost vrací.“

16 § 12 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting (prováděcí vyhláška k zákonu o dani z obratu) ze dne 12. srpna 1968 (Stb. 1968, § 423), ve znění použitelném na spor v původním řízení, stanoví:

„[...]

2. Oprava podle § 15 odst. 4 zákona [o dani z obratu] se provede na základě údajů vztahujících se na zdaňovací období, ve kterém provozovatel začal zboží nebo služby používat.

3. V daňovém přiznání za poslední zdaňovací období hospodářského roku se oprava odpotrubuje provede na základě údajů vztahujících se na celý hospodářský rok.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

17 Společnost B prodala X deset stavebních parcel. Záměrem bylo developovat je pro rekreační účely tak, že se na nich provede výstavba mobilních domů s příslušenstvím a následně se mobilní domy prodají spolu s pozemkem. Přibližně dne 20. dubna 2006 uzavřeli X a B v tomto ohledu smlouvu, podle níž společnost B provede veškeré developerské práce na vlastní účet a čistý výnos z prodeje developovaných pozemků si strany rozdělí rovným dílem.

18 Společnost B dodala parcely X dne 20. dubna 2006. Za toto dodání společnost B fakturovala DPH X, který neuplatnil nárok na odpotrubení daně.

19 Z důvodu hospodářských okolností se plánovaný development parcel neuskutečnil.

20 Dne 8. února 2013 X prodal zpět dvě parcely společnosti B a z prodejní ceny účtoval DPH. X tuto daň nepřiznal ani neodvedl.

21 Dne 26. listopadu 2015 zaslala daňová správa X dodatečný výměr týkající se DPH z ceny zaplacené společností B za dodání obou parcel a uvedenou DPH vybrala.

22 X podal proti tomuto dodatečnému daňovému výměru žalobu k rechtbank Gelderland (soud provincie Geldry, Nizozemsko). Tvrdil, že podle § 15 odst. 4 zákona o dani z obratu musí být dodatečný výměr snížen o částku DPH zaplacené za dodání těchto parcel v roce 2006.

23 Po zamítnutí této žaloby podal X odvolání k Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (odvolací soud v Arnhem-Leuvarde, Nizozemsko), který vyhověl návrhovému žádáním X a snížil výši dodatečného výměru ze dne 26. listopadu 2015.

24 Tento soud konstatoval, že § 15 odst. 4 zákona o dani z obratu a § 184 směrnice o DPH neomezují rozsah režimu opravy na situace, kdy se v okamžiku prvního použití dodaného zboží jeho skutečné použití liší od použití předpokládaného při jeho pořízení. Vzhledem k tomu, že pro nárok na odpotrubení je podle něho rozhodující skutečné použití, uvedený soud shledal, že DPH fakturovaná X při pořízení obou parcel v roce 2006, která nebyla v té době odečtena, může být při prvním použití uvedených parcel pro účely zdaněných plnění v roce 2013 odečtena v plné výši.

25 Staatssecretaris van Financiën (státní tajemník pro finance, Nizozemsko) podal k Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska), jenž je předkládajícím soudem, proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek, v němž tvrdí, že X měl odečíst DPH související s dodáním parcel v roce 2006 v okamžiku vzniku daňové povinnosti. Má totiž za to, že úelem režimu opravy

stanoveného v ?l. 15 odst. 4 zákona o dani z obratu není p?iznat následn? nárok na odpo?et DPH, který hospodá?ský subjekt neuplatnil v da?ovém p?iznání za období, v n?mž nárok na odpo?et dan? vznikl, tj. v souladu s ?lánkem 15 tohoto zákona v okamžiku, kdy vznikla povinnost odvést da? nebo v okamžiku, kdy mu byla tato da? fakturována. Režim opravy stanovený tímto ustanovením ve spojení s ?lásky 184 a 185 sm?rnice o DPH se podle n?j týká pouze situací, kdy je provedený odpo?et vyšší nebo nižší, než na jaký m?la osoba povinná k dani nárok. Domnívá se, že oprava není v projednávaném p?ípad? od?vodn?ná, nebo? ur?ení parcel pro ú?ely zdan?ných pln?ní v okamžiku jejich po?ízení odpovídá jejich skute?nému použití v okamžiku jejich prvního použití.

26 P?edkládající soud má pochybnosti o tom, jak mají být ?lásky 184 a 185 sm?rnice o DPH vykládány.

27 S odkazem zejména na rozsudek ze dne 11. dubna 2018, SEB bankas (C?532/16, EU:C:2018:228, body 32 a 33), poznamenává, že povinnost opravy je vymezena v ?lánku 184 sm?rnice o DPH co nejširším zp?sobem, a to formulací, která *a priori* nevylou?uje žádný možný p?ípad neoprávn?ného odpo?tu. Vzhledem k tomu, že mechanismus opravy má podle judikatury Soudního dvora zvýšit p?esnost odpo?t? za ú?elem zajišt?ní neutrality DPH, má uvedený soud za to, že tento cíl umož?uje široký výklad ?lánk? 184 a 185 sm?rnice o DPH, který osob? povinné k dani umož?uje opravit p?i prvním použití doty?ného zboží neode?tení celé DPH nebo její ?ásti, která jí byla fakturována p?i po?ízení tohoto zboží, a to i v p?ípad?, že k tomu dojde po uplynutí lh?ty stanovené vnitrostátním právem pro provedení po?áte?ního odpo?tu dan?.

28 P?edkládající soud zd?raz?uje, že s ohledem na relevantní ustanovení nizozemského práva tento široký výklad neznamená, že by bylo možné uplatnit nárok na odpo?et dan? bez ?asového omezení. Tento postup je totiž omezen na okamžik po?ízení nebo prvního použití doty?ného zboží nebo služeb. Po každém z t?chto okamžik? se uplatní jednak šestitýdenní prekluzivní lh?ta stanovená vnitrostátním právem a jednak možnost da?ové správy opravit ?áстку dlužné DPH prost?ednictvím dodate?ného da?ového vým?ru po dobu p?ti let.

29 P?edkládající soud se nicmén? táže, zda je takový široký výklad v souladu s judikaturou Soudního dvora, která podle jeho názoru patr? omezuje p?sobnost ?lánku 184 a ?l. 185 odst. 1 sm?rnice o DPH na p?ípady, kdy dojde ke zm?n? okolností po období, na které se vztahuje po?áte?ní odpo?et dan?. V tomto ohledu odkazuje zejména na rozsudek ze dne 27. ?ervna 2018, Varna Holideis (C?364/17, EU:C:2018:500, bod 29 a citovaná judikatura), jakož i na rozsudek ze dne 27. b?ezna 2019, Mydibel (C?201/18, EU:C:2019:254, body 26 až 29 a 43).

30 P?edkládající soud mimoto podotýká, že takový výklad patr? není slu?itelný s judikaturou Soudního dvora, která vyplývá zejména z rozsudku ze dne 12. dubna 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, bod 36), a z rozsudku ze dne 30. dubna 2020, CTT – Correios de Portugal (C?661/18, EU:C:2020:335, bod 59), podle níž nelze na základ? zásady právní jistoty považovat prekluzivní lh?tu za neslu?itelnou s režimem upraveným sm?rnicí o DPH, jsou-li dodrženy zásady rovnocennosti a efektivit, a dále možnost uplatnit nárok na odpo?et DPH bez ?asového omezení by byla v rozporu s touto zásadou, která vyžaduje, aby da?ovou situaci osoby povinné k dani, pokud jde o její práva a povinnosti v??i da?ové správ?, nebylo možné ?asov? neomezen? zpochyb?ovat.

31 P?edkládající soud má za to, že judikatura Soudního dvora výslovn? nevylou?ila z režimu opravy p?ípad, kdy osoba povinná k dani v okamžiku po?ízení zboží neuplatnila nárok na odpo?et DPH. Domnívá se, že v takové situaci by bylo nep?im?ené odmítnout osob? povinné k dani uplatnit nárok na odpo?et dan? v okamžiku, kdy za?ne doty?né zboží používat, za p?edpokladu, že nebyl prokázán žádný podvod, zneužití práva a poškození státního rozpo?tu.

32 V tomto kontextu se Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být články 184 a 185 směrnice o DPH vykládány v tom smyslu, že osoba povinná k dani, která při pořízení zboží nebo přijetí služby neprovedla v rámci platné vnitrostátní prekluzivní lhůty v souladu se zamýšleným použitím zboží nebo služby podléhající dani odpot DPH na vstupu [...], má právo uplatnit tento odpot v rámci opravy – v souvislosti s pozdějším prvním použitím tohoto zboží nebo této služby – pokud se skutečné použití v době této opravy shoduje se zamýšleným použitím?

2) Má na zodpovězení první otázky dopad skutečnost, že neprovedení požatévního odpotu daně nesouvisí s podvodem nebo zneužitím práva a že nebylo rovněž prokázáno poškození státního rozpočtu?“

K předběžným otázkám

33 Podstatou otázek předkládajícího soudu, kterými je třeba se zabývat společně, je, zda články 184 a 185 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby osoba povinná k dani, která před uplynutím prekluzivní lhůty stanovené vnitrostátním právem neuplatnila nárok na odpot DPH související s pořízením zboží nebo služby, byla odepřena možnost provést následně tento odpot v rámci opravy při prvním použití uvedeného zboží nebo služby pro účely zdaněných plnění, a to i v případě, že nebylo prokázáno žádné zneužití práva, podvod nebo ztráta daňových příjmů.

34 Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že nárok na odpot je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen (rozsudek z dne 12. dubna 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, bod 29 a citovaná judikatura).

35 Podle článku 167 a čl. 179 prvního pododstavce směrnice o DPH se nárok na odpot DPH v zásadě uplatní v průběhu téhož období, ve kterém vznikl, tedy v okamžiku vzniku daňové povinnosti. Z článku 63 této směrnice vyplývá, že zdanitelné plnění je uskutečeno a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. října 2021, Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, bod 84 a citovaná judikatura).

36 Mimoto se tento nárok na odpot daně váže přímo ke všem daním, které zatížily plnění uskutečněné na vstupu (rozsudek ze dne 12. dubna 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, bod 29 a citovaná judikatura).

37 Osoba povinná k dani však může být podle článků 180 a 182 směrnice o DPH oprávněna k provedení odpotu, i když neuplatnila nárok v průběhu období, během kterého tento nárok vznikl, avšak s výhradou dodržení určitých podmínek a postupů stanovených vnitrostátními právními úpravami (rozsudek ze dne 12. dubna 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, bod 35 a citovaná judikatura).

38 V tomto ohledu předkládající soud uvádí, že zákon o dani z obratu nestanoví pro osobu povinnou k dani možnost uplatnit nárok na odpot daně po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání za období, v němž tento nárok vznikl.

39 Podle předkládajícího soudu však z obecných pravidel daňového řízení vyplývá, že osoba povinná k dani může být přiznána taková možnost za předpokladu dodržení šestitýdenní lhůty pro podání stížnosti na částku, kterou zaplatila na základě daňového přiznání. V tomto případě musí hospodářský subjekt podat stížnost do šesti týdnů od odvedení daně v daňovém přiznání a v

případ? vrácení DPH do šesti týdnů ode dne rozhodnutí o vrácení daní.

40 Z informací poskytnutých předkládajícím soudem vyplývá, že X poté, co v roce 2006 neuplatnil nárok na odpot DPH z pořízení pozemků, nevyužil této možnosti ve stanovené prekluzivní lhůtě. Teprve v rámci žaloby proti dodatečnému výměru ze dne 26. listopadu 2015 požádal X o uplatnění nároku na odpot této DPH, tj. více než devět let po dodání parcel.

41 Zaprvé je přitom třeba poukázat na to, že možnost uplatnit nárok na odpot DPH bez časového omezení by byla v rozporu se zásadou právní jistoty, která vyžaduje, aby danou situaci osoby povinné k dani s ohledem na její práva a povinnosti v dané daňové správě nebylo možné časově neomezeně zpochybňovat (rozsudky ze dne 8. května 2008, Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 44; ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, bod 48; jakož i ze dne 12. dubna 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, bod 36 a citovaná judikatura).

42 Soudní dvůr již rozhodl, že prekluzivní lhůtu, jejíž nedodržení má za následek sankcionování osoby povinné k dani, která nebyla dostatečně pečlivá a opomněla požádat o odpot DPH zaplacené na vstupu, tím, že pozbude nárok na odpot DPH, nelze považovat za neslučitelnou s režimem upraveným směrnicí o DPH, pokud se tato lhůta zaprvé použije stejným způsobem na obdobné nároky v daňové oblasti založené na vnitrostátním právu a na ty, které jsou založeny na unijním právu (zásada rovnocennosti), a dále v praxi neznemožuje nebo nadměrně neztěžuje uplatnění nároku na odpot daní (zásada efektivity) (rozsudky ze dne 8. května 2008, Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 46 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 12. dubna 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, bod 37 a citovaná judikatura).

43 Zadruhé, pokud jde o povinnost provést opravu odpotu DPH stanovenou v článcích 184 a 185 směrnice o DPH, je tato povinnost zajisté vymezena široce v tom, že „[p]oáteční odpot daní se opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok“. Tato formulace nevylučuje *a priori* žádný možný případ neoprávněného odpotu a obecný rozsah této povinnosti opravy je potvrzen výslovným výjimek povolených směrnicí o DPH v jejím čl. 185 odst. 2 (rozsudek ze dne 11. dubna 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, body 32 a 33).

44 Podle čl. 185 odst. 1 této směrnice je takovou opravu třeba provést zejména v případě, kdy ke změně skutečností zohledňovaných při stanovení výše tohoto odpotu daní došlo po podání přiznání k DPH (rozsudek ze dne 18. října 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, bod 32).

45 Soudní dvůr však rozhodl, že mechanismus opravy se použije pouze v případě existence nároku na odpot daní (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, bod 37). Články 184 a 185 směrnice o DPH přitom nemohou zakládat nárok na odpot daní (obdobně viz rozsudky ze dne 11. července 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, body 11 a 12, jakož i ze dne 2. června 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, bod 38).

46 Z toho vyplývá, že mechanismus opravy stanovený směrnicí o DPH se nemá použít, pokud osoba povinná k dani neuplatnila nárok na odpot DPH a tohoto nároku pozbyla z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty.

47 Tento mechanismus se proto nepoužije za takových okolností, jako jsou okolnosti v povodním řízení, kdy osoba povinná k dani, která neuplatnila nárok na odpot DPH při pořízení zboží, na němž se tento nárok zakládá, hodlá tento nárok uplatnit při prvním použití tohoto zboží, třebaže prekluzivní lhůta stanovená vnitrostátním právem pro uplatnění uvedeného nároku

uplynula. V tomto ohledu je irelevantní, zda se první použití uvedeného zboží liší od použití, které bylo zamýšleno v okamžiku jeho pořízení.

48 Zásada daňové neutrality tento závěr nezpochybňuje. Je pravda, že mechanismus oprav je nedílnou součástí režimu odpůtu daní stanoveného směrnicí o DPH a jeho cílem je zvýšit přesnost odpůtu tak, aby byla zajištěna daňová neutralita, která je základní zásadou společného systému DPH zavedeného unijním normotvůrcem (rozsudek ze dne 17. září 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, bod 26 a citovaná judikatura).

49 Zásada daňové neutrality však není pravidlem primárního práva, nýbrž výkladovou zásadou, která se musí použít souběžně s jinými zásadami, mezi něž patří zásada právní jistoty (obdobně viz rozsudky ze dne 19. července 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, bod 45, a ze dne 9. března 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, bod 32).

50 Zásada daňové neutrality proto nemůže vést k tomu, že by osoby povinné k dani bylo umožněno opravit nárok na odpůet, který neuplatnila před uplynutím prekluzivní lhůty, a kterého tak pozbyla.

51 Pokud jde o neexistenci podvodu nebo zneužití práva či nepříznivé důsledky pro daňové příjmy dotyčného členského státu, tyto skutečnosti nemohou být důvodem k tomu, aby osoba povinná k dani mohla obejít prekluzivní lhůtu. Takový výklad by byl v rozporu se zásadou právní jistoty, jak bylo připomenuto v bodě 41 tohoto rozsudku, která vyžaduje, aby daňovou situaci osoby povinné k dani s ohledem na její práva a povinnosti vůči daňové správě nebylo možné časově neomezeně zpochybňovat.

52 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položené otázky odpovědět tak, že články 184 a 185 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby osoby povinné k dani, která před uplynutím prekluzivní lhůty stanovené vnitrostátním právem neuplatnila nárok na odpůet DPH související s pořízením zboží nebo služby, byla odepřena možnost provést následně tento odpůet v rámci opravy při prvním použití uvedeného zboží nebo služby pro účely zdaněných plnění, a to i v případě, že nebylo prokázáno žádné zneužití práva, podvod nebo ztráta daňových příjmů.

K nákladům řízení

53 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (desátý senát) rozhodl takto:

Články 184 a 185 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010,

musí být vykládány v tom smyslu, že:

nebrání tomu, aby osoby povinné k dani, která před uplynutím prekluzivní lhůty stanovené vnitrostátním právem neuplatnila nárok na odpůet daní z přidané hodnoty (DPH) související s pořízením zboží nebo služby, byla odepřena možnost provést následně tento odpůet v rámci opravy při prvním použití uvedeného zboží nebo služby pro účely zdaněných plnění, a to i v případě, že nebylo prokázáno žádné zneužití práva, podvod nebo

ztráta daňových příjmů.

Podpisy.

*— Jednací jazyk: nizozemština.