



## Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

7. července 2022\*

„Řízení o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Články 184 a 185 – Oprava odpočtů daně – Osoba povinná k dani, která neuplatnila nárok na odpočet daně před uplynutím prekluzivní lhůty – Nemožnost provést tento odpočet 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. Čapeta,

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 zmocněnkyněmi,
- za českou vládu O. Serdulou, M. Smolkem a J. Vláčilem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi W. Roelsem a V. Uherem, jako zmocněnci,

\* Jednací jazyk: nizozemština.

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc 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 daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 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 vstupu z pořízení stavebních pozemků.

### **Právní rámec**

#### ***Unijní právo***

- 3 Článek 63 směrnice o DPH stanoví:  
„Zdanitelné plnění je uskutečněno 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 Článek 180 uvedené směrnice stanoví:

„Členské státy mohou povolit osobě povinné k dani, aby uplatnila odpočet daně, který nebyl proveden v souladu s články 178 a 179.“

10 Článek 182 téže směrnice stanoví:

„Členské státy stanoví podmínky a prováděcí pravidla k článkům 180 a 181.“

11 Kapitola 5 hlavy X směrnice o DPH, nadepsaná „Oprava odpočtů daně“, obsahuje zejména články 184 až 186.

12 Článek 184 této směrnice stanoví:

„Počáteční odpočet daně se opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok.“

13 Článek 185 uvedené směrnice stanoví:

„1. Oprava se provede, zejména pokud se po podání přiznání k dani změní okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpočtu, například byly-li zrušeny určité koupě nebo byla-li získána určitá snížení ceny.

2. Odchylně od odstavce 1 se oprava neprovádí u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, ani při zničení, ztrátě či krádeži majetku, které byly řádně doloženy nebo potvrzeny, ani při použití prostředků na dárky malé hodnoty a poskytnutí vzorků uvedených v článku 16.

Členské státy však mohou vyžadovat opravu u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, a u krádeží.“

14 Článek 186 téže směrnice stanoví:

„Členské státy stanoví prováděcí pravidla k článkům 184 a 185.“

### **Nizozemské právo**

15 Článek 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 daň z obrátu daní z obrátu podle systému daně z přidané hodnoty) ze dne 28. června 1968 (Stb. 1968, č. 329), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „zákon o dani z obrátu“), stanoví:

„1. Daní [...], kterou provozovatel odečte, je:

a) daň, která byla za období, na které se vztahuje daňové přiznání, zaúčtována na faktuře vystavené v souladu s platnými pravidly ostatními provozovateli za dodání zboží a poskytnutí služeb, které uskutečnili ve prospěch provozovatele; [...] pokud provozovatel používá zboží a služby pro účely zdaněných plnění. [...]

4. Odpočet daně se provádí v souladu se zamýšleným použitím zboží a služeb ke dni, kdy je daň vyúčtována provozovateli, nebo ke dni, kdy se daň stane splatnou. Pokud se v okamžiku, kdy provozovatel začne zboží a služby používat, ukáže, že provedl odpočet daně související s tímto zbožím a službami v částce vyšší nebo nižší, než na jakou má nárok na základě předmětného použití zboží nebo služeb, stává se nadměrně odpočtená částka v tomto okamžiku splatnou. Splatná daň se odvádí podle článku 14. Část daně, která mohla být, ale nebyla odečtena, se na jeho žádost vrací.“

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

„[...]

2. Oprava podle čl. 15 odst. 4 zákona [o dani z obrátu] 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 odpočtu daně 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 odpočet 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 čl. 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 návrhovým žádáním X a snížil výši dodatečného výměru ze dne 26. listopadu 2015.
- 24 Tento soud konstatoval, že čl. 15 odst. 4 zákona o dani z obratu a článek 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 odpočet 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 účelem režimu opravy stanoveného v čl. 15 odst. 4 zákona o dani z obratu není přiznat následně nárok na odpočet DPH, který hospodářský subjekt neuplatnil v daňovém přiznání za období, v němž nárok na odpočet daně vznikl, tj. v souladu s článkem 15 tohoto zákona v okamžiku, kdy vznikla povinnost odvést daň nebo v okamžiku, kdy mu byla tato daň fakturována. Režim opravy stanovený tímto ustanovením ve spojení s články 184 a 185 směrnice o DPH se podle něj týká pouze situací, kdy je provedený odpočet vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok. Domnívá se, že oprava není v projednávaném případě odůvodněná, neboť určení parcel pro účely zdaněných plnění v okamžiku jejich pořízení odpovídá jejich skutečnému použití v okamžiku jejich prvního použití.
- 26 Předkládající soud má pochybnosti o tom, jak mají být články 184 a 185 směrnice 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 článku 184 směrnice o DPH co nejširším způsobem, a to formulací, která *a priori* nevylučuje žádný možný případ neoprávněného odpočtu. Vzhledem k tomu, že mechanismus opravy má podle judikatury Soudního dvora zvýšit přesnost odpočtů za účelem zajištění neutrality DPH, má uvedený soud za to, že tento cíl umožňuje široký výklad článků 184 a 185 směrnice o DPH, který osobě povinné k dani umožňuje opravit při prvním použití dotyčného zboží neodečtení celé DPH nebo její části, která jí byla fakturována při pořízení tohoto zboží, a to i v případě, že k tomu dojde po uplynutí lhůty stanovené vnitrostátním právem pro provedení počátečního odpočtu daně.
- 28 Předkládající soud zdůrazňuje, že s ohledem na relevantní ustanovení nizozemského práva tento široký výklad neznamená, že by bylo možné uplatnit nárok na odpočet daně bez časového omezení. Tento postup je totiž omezen na okamžik pořízení nebo prvního použití dotyčného

zboží nebo služeb. Po každém z těchto okamžiků se uplatní jednak šestitýdenní prekluzivní lhůta stanovená vnitrostátním právem a jednak možnost daňové správy opravit částku dlužné DPH prostřednictvím dodatečného daňového výměru po dobu pěti let.

- 29 Předkládající soud se nicméně táže, zda je takový široký výklad v souladu s judikaturou Soudního dvora, která podle jeho názoru patrně omezuje působnost článku 184 a čl. 185 odst. 1 směrnice o DPH na případy, kdy dojde ke změně okolností po období, na které se vztahuje počáteční odpočet daně. V tomto ohledu odkazuje zejména na rozsudek ze dne 27. června 2018, Varna Holidéis (C-364/17, EU:C:2018:500, bod 29 a citovaná judikatura), jakož i na rozsudek ze dne 27. března 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, body 26 až 29 a 43).
- 30 Předkládající soud mimoto podotýká, že takový výklad patrně není slučitelný 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 základě zásady právní jistoty považovat prekluzivní lhůtu za neslučitelnou s režimem upraveným směrnicí o DPH, jsou-li dodrženy zásady rovnocennosti a efektivity, a dále možnost uplatnit nárok na odpočet DPH bez časového omezení by byla v rozporu s touto zásadou, která vyžaduje, aby daňovou situaci osoby povinné k dani, pokud jde o její práva a povinnosti vůči daňové správě, nebylo možné časově neomezeně zpochybňovat.
- 31 Předkládající soud má za to, že judikatura Soudního dvora výslovně nevyloučila z režimu opravy případ, kdy osoba povinná k dani v okamžiku pořízení zboží neuplatnila nárok na odpočet DPH. Domnívá se, že v takové situaci by bylo nepřiměřené odmítnout osobě povinné k dani uplatnit nárok na odpočet daně v okamžiku, kdy začne dotyčné zboží používat, za předpokladu, že nebyl prokázán žádný podvod, zneužití práva a poškození státního rozpočtu.
- 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 odpočet DPH na vstupu [...], má právo uplatnit tento odpočet 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 počátečního odpočtu 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 osobě povinné k dani, která před uplynutím prekluzivní lhůty stanovené vnitrostátním právem neuplatnila nárok na odpočet DPH související s pořízením zboží nebo služby, byla odepřena možnost provést

následně tento odpočet 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 odpočet 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 odpočet 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 uskutečněno 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 odpočet daně váže přímo ke všem daním, které zatížily plnění uskutečněná 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 odpočtu, 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 odpočet 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 osobě povinné 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 případě vrácení DPH do šesti týdnů ode dne rozhodnutí o vrácení daně.
- 40 Z informací poskytnutých předkládajícím soudem vyplývá, že X poté, co v roce 2006 neuplatnil nárok na odpočet 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 odpočet této DPH, tj. více než devět let po dodání parcel.
- 41 Zprv je přitom třeba poukázat na to, že možnost uplatnit nárok na odpočet DPH bez časového omezení by byla v rozporu se zásadou právní jistoty, která vyžaduje, aby daňovou situaci osoby povinné k dani s ohledem na její práva a povinnosti vůči 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 odpočet DPH zaplacené na vstupu, tím, že pozbude nárok na odpočet 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 neznemožňuje nebo nadměrně neztěžuje uplatnění nároku na odpočet daně (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 odpočtu DPH stanovenou v člancích 184 a 185 směrnice o DPH, je tato povinnost jisté vymezena široce v tom, že „[p]očáteční odpočet daně 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 odpočtu a obecný rozsah této povinnosti opravy je potvrzen výslovným výčtem 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 odpočtu daně došlo po podání příznání 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 odpočet daně (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 odpočet daně (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 odpočet DPH a tohoto nároku pozbyla z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty.
- 47 Tento mechanismus se proto nepoužije za takových okolností, jako jsou okolnosti v původním řízení, kdy osoba povinná k dani, která neuplatnila nárok na odpočet 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 odpočtu daně stanoveného směrnicí o DPH a jeho cílem je zvýšit přesnost odpočtů 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 osobě povinné k dani bylo umožněno opravit nárok na odpočet, 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 osobě povinné k dani, která před uplynutím prekluzivní lhůty stanovené vnitrostátním právem neuplatnila nárok na odpočet DPH související s pořízením zboží nebo služby, byla odepřena možnost provést následně tento odpočet 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 původního 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 daně 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 osobě povinné k dani, která před uplynutím prekluzivní lhůty stanovené vnitrostátním právem neuplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) související s pořízením zboží nebo služby, byla odepřena možnost provést následně tento odpočet 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.