

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (desiata komora)

zo 7. júla 2022 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Daž z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – ťlánky 184 a 185 – Úprava odpožitanej dane – Zdanitežná osoba, ktorá neuplatnila svoje právo na odpožitanie dane pred uplynutím prekluzívnej lehoty – Nemožnosť vykonať toto odpožitanie v rámci úpravy“

Vo veci C-194/21,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa ťlánku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd Holandska) z 26. marca 2021 a doružený Súdnemu dvoru 29. marca 2021, ktorý súvisí s konaním:

Staatssecretaris van Financiën

proti

X,

SÚDNY DVOR (desiata komora),

v zložení: predseda desiatej komory I. Jarukaitis, sudcovia M. Ilešič a Z. Csehi (spravodajca),

generálna advokátka: T. Žapeta,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zretežom na písomnú žasť konania,

so zretežom na pripomienky, ktoré predložili:

- X, v zastúpení: A. C. P. A. van Dijk, belastingadviseur,
- holandská vláda, v zastúpení: M. K. Bulterman, M. A. M. de Ree a C. S. Schillemans, splnomocnené zástupkyne,
- ťeská vláda, v zastúpení: O. Serdula, M. Smolek a J. Vlášil, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: W. Roels a V. Uher, splnomocnení zástupcovia,

so zretežom na rozhodnutie prijaté po vypožutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu ťlánkov 184 a 185 smernice Rady

2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010 (Ú. v. EÚ L 189, 2010, s. 1) (ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Staatssecretaris van Financiën (štátny tajomník pre financie, Holandsko) a X vo veci úpravy neodpočítania dane z pridanej hodnoty (DPH) na vstupe z nadobudnutia stavebných pozemkov.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 63 smernice o DPH stanovuje:

„Zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.“

4 Článok 135 ods. 1 písm. k) tejto smernice znie:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie [činnosti – *neoficiálny preklad*]:

...

k) dodanie nezastavaných pozemkov okrem dodania stavebných pozemkov uvedených v článku 12 ods. 1 písm. b).“

5 Podľa článku 167 uvedenej smernice:

„Právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná.“

6 Článok 168 tejto istej smernice stanovuje:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou,

...“

7 Článok 178 smernice o DPH stanovuje:

„Zdaniteľná osoba musí spĺňať tieto podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie dane:

a) na odpočítanie dane uvedené v článku 168 písm. a), týkajúce sa dodania tovaru alebo poskytnutia služieb, musí mať faktúru vyhotovenú v súlade s hlavou XI kapitolou 3 oddielmi 3 až 6;

...“

8 Podľa článku 179 prvého odseku tejto smernice:

„Zdaniteľná osoba vykoná odpočítanie dane tak, že z celkovej výšky dane splatnej za príslušné

zdačovacie obdobie odpôčíta celkovú výšku DPH za to isté zdačovacie obdobie, v ktorom právo na odpôčítanie dane vzniklo a ktoré sa vykonáva podľa článku 178.“

9 Článok 180 uvedenej smernice stanovuje:

„členské štáty môžu oprávniť zdaniteľnú osobu vykonať odpôčítanie dane, ktoré nevykonala v súlade s článkami 178 a 179.“

10 Článok 182 tej istej smernice stanovuje:

„členské štáty určia podmienky a pravidlá pre vykonávanie článkov 180 a 181.“

11 Kapitola 5 hlavy X smernice o DPH, nazvaná „Úprava odpôčítanej dane“, obsahuje najmä články 184 až 186.

12 Článok 184 tejto smernice stanovuje:

„Pôvodne uplatnené odpôčítanie dane sa upraví, ak je vyššie alebo nižšie ako odpôčítanie, na ktoré mala zdaniteľná osoba právo.“

13 Článok 185 uvedenej smernice stanovuje:

„1. Úprava odpôčítanej dane sa vykoná najmä vtedy, keď sa zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpôčítanej dane, objavia po podaní daňového priznania k DPH, napríklad v prípadoch zrušenia nákupu alebo získania cenovej zľavy.

2. Odchyľne od odseku 1 sa úprava odpôčítanej dane nemôže vykonať pri transakciách, ktoré sú celkovo alebo čiastočne nezaplatené, v prípadoch riadne preukázaného alebo potvrdeného poškodenia, straty alebo krádeže majetku, ani v prípade tovaru určeného ako dary nepatrnej hodnoty a vzoriek uvedených v článku 16.

V prípade celkovo alebo čiastočne nezaplatených transakcií a v prípade krádeže členské štáty však môžu úpravu odpôčítanej dane vyžadovať.“

14 Článok 186 tej istej smernice uvádza:

„členské štáty stanovujú pravidlá pre vykonávanie článkov 184 a 185.“

Holandské právo

15 § 15 Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (zákon o nahradení existujúcej dane z obratu daňou z obratu podľa systému dane z pridanej hodnoty) z 28. júna 1968 (Stb. 1968, ? 329), v znení uplatniteľnom v prípade skutkových okolností vo veci samej (čalej len „zákon o dani z obratu“) stanovuje:

„1. Daň..., ktorú si hospodársky subjekt odpôčíta, je:

a) daň, ktorá bola za obdobie uvedené v daňovom priznaní zohľadnená na faktúre vystavenej v súlade s platnými predpismi inými hospodárskymi subjektmi za dodanie tovaru a poskytnutie služieb v prospech hospodárskeho subjektu;... pokiaľ podnikateľ používa tovar a služby na účely zdaniteľných plnení. ...

4. Odpôčítanie dane sa vykoná v súlade s určením tovaru a služieb hneď, ako je daň podnikateľovi vyfakturovaná alebo hneď, ako sa stane splatnou. Ak sa ukáže, že hospodársky

subjekt v okamihu, keď mohol používať tovar a služby, si odpočítal príslušnú daň v pomere vyššom alebo nižšom, ako je pomer, v ktorom mal na používanie tovaru alebo služieb právo, je nadmerné odpočítanie splatné v tomto okamihu. Daň, ktorá sa stala splatnou, sa uhradza podľa § 14. Čas dane, ktorá mohla byť odpočítaná a nebola, mu bude vrátená na jeho žiadosť.“

16 § 12 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting (vykonávacie nariadenie k zákonu o dani z obratu) z 12. augusta 1968 (Stb. 1968, č. 423) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej znie:

„...“

2. Úprava uvedená v § 15 ods. 4 zákona [o dani z obratu] sa vykoná na základe informácií týkajúcich sa zdačovacieho obdobia, počas ktorého hospodársky subjekt začal používať tovary alebo služby.

3. V daňovom priznaní za posledné zdačovacie obdobie daňového roka sa úprava odpočítanej dane vykoná na základe informácií týkajúcich sa celého daňového roka.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

17 B predal X desať parciel stavebných pozemkov. Developerský projekt spočíval v ich využití na rekreačné účely výstavbou mobilných domov s príslušenstvom a následne ich predajom spolu s príslušným pozemkom. Dňa 20. apríla 2006 alebo okolo tohto dátumu X a B uzatvorili v tejto súvislosti zmluvu, ktorá stanovovala, že B uskutoční všetky developerské práce na svoj účet a že čistý výnos z predaja developerských parciel sa rozdelí medzi zmluvné strany rovným dielom.

18 B dodal parcely X 20. apríla 2006. Za toto dodanie B fakturoval DPH X, ktorý si neuplatnil svoje právo na odpočítanie dane.

19 Z dôvodu ekonomických okolností sa developerský projekt týkajúci sa parciel neuskutočnil.

20 Dňa 8. februára 2013 X predal dve parcely B a z predajnej ceny fakturoval DPH. X ani nepriznal, ani nezaplatil túto daň.

21 Dňa 26. novembra 2015 daňový úrad zaslal X dodatočný daňový výmer na DPH týkajúcu sa ceny, ktorú B zaplatil za dodanie oboch pozemkov, a vyrubil uvedenú DPH.

22 X podal proti tomuto dodatočnému výmeru žalobu na Rechtbank Gelderland (súd v Gelderlande, Holandsko). Tvrdil, že podľa § 15 ods. 4 zákona o dani z obratu by mal byť dodatočný výmer znížený o sumu DPH zaplatenú za dodanie týchto parciel v roku 2006.

23 Po zamietnutí tejto žaloby X podal odvolanie na Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (Odvolací súd Arnhem-Leeuwarden, Holandsko), ktorý vyhovel návrhom X a znížil výšku dodatočného výmeru z 26. novembra 2015.

24 Tento súd usúdil, že § 15 ods. 4 zákona o dani z obratu a článok 184 smernice o DPH neobmedzujú rozsah systému úpravy na situácie, v ktorých sa v okamihu, keď sa dodaný tovar prvýkrát použije, jeho skutočné použitie odlišuje od používania plánovaného pri jeho nadobudnutí. Vzhľadom na to, že skutočné používanie bolo podľa neho rozhodujúce na účely uplatnenia práva na odpočítanie dane, dospel k záveru, že DPH, ktorá bola fakturovaná X pri nadobudnutí oboch parciel v roku 2006 a ktorá nebola v tom čase odpočítaná, mohla byť v plnom rozsahu odpočítaná v roku 2013 pri prvom použití uvedených parciel na účely zdaniteľných plnení.

25 Staatssecretaris van Financiën (štátny tajomník pre financie, Holandsko) podal na Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd Holandska) kasačný opravný prostriedok proti tomuto

rozsudku, v rámci ktorého tvrdí, že X si mal odpočíta DPH z dodania parciel v roku 2006 v okamihu, keď sa táto daň stala splatnou. Domnieva sa totiž, že cieľom systému úpravy stanoveného v článku 15 ods. 4 zákona o dani z obratu v konečnom dôsledku nie je priznať právo na odpočítanie DPH, ktoré si hospodársky subjekt neuplatnil v danom priznaní týkajúcom sa obdobia, počas ktorého vzniklo právo na odpočítanie dane, teda v súlade s článkom 15 tohto zákona v okamihu, keď sa odpočítateľná daň stala splatnou, alebo v okamihu, keď mu bola táto daň fakturovaná. Systém úpravy stanovený týmto ustanovením v spojení s článkami 184 a 185 smernice o DPH sa podľa neho týka len situácií, v ktorých je uplatnené odpočítanie dane vyššie alebo nižšie než odpočítanie, ktoré mala zdaniteľná osoba právo si uplatniť. Domnieva sa, že v prejednávanej veci úprava nie je odôvodnená, pretože určenie parciel v okamihu ich nadobudnutia na účely zdaniteľných plnení zodpovedá ich skutočnému použitiu v okamihu ich prvého použitia.

26 Vnútroštátny súd má pochybnosti o spôsobe, akým sa majú vykladať články 184 a 185 smernice o DPH.

27 Tento súd s odkazom najmä na rozsudok z 11. apríla 2018, SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228, body 32 a 33), uvádza, že povinnosť vykonať úpravu je definovaná v článku 184 smernice o DPH najširším spôsobom, ktorý *a priori* nevyklúčuje nijakú predvídateľnú hypotézu neoprávneného odpočítania dane. Keďže podľa judikatúry Súdneho dvora je cieľom mechanizmu úpravy zvýšenie presnosti odpočítaní dane s cieľom zabezpečiť neutralitu DPH, domnieva sa, že tento cieľ dovoľuje široký výklad článkov 184 a 185 smernice o DPH, ktorý umožní zdaniteľnej osobe upraviť pri prvom použití dotknutého majetku neodpočítanie celej alebo časti DPH, ktorá jej bola fakturovaná pri nadobudnutí tohto tovaru, aj keď k tomu dôjde po uplynutí lehoty stanovenej vnútroštátnym právom.

28 Vnútroštátny súd zdôrazňuje, že vzhľadom na relevantné ustanovenia holandského práva tento široký výklad nedovoľuje uplatnenie práva na odpočítanie dane bez časového obmedzenia. Toto uplatnenie sa totiž obmedzuje na okamih nadobudnutia alebo na okamih prvého použitia dotknutého tovaru alebo služieb. Po každom z týchto okamihov sa uplatní jednak šesťtyždňová prekluzívna lehota stanovená vnútroštátnym právom a jednak možnosť daňového úradu opraviť počas obdobia piatich rokov dlžnú sumu DPH prostredníctvom dodatočného platobného výmeru.

29 Vnútroštátny súd si však kladie otázku, či je takýto široký výklad v súlade s judikatúrou Súdneho dvora, ktorá podľa neho zrejme obmedzuje pôsobnosť článku 184 a článku 185 ods. 1 smernice o DPH na prípady, keď k zmene okolností došlo po období, ktorého sa týka pôvodné odpočítanie dane. V tejto súvislosti odkazuje najmä na rozsudok z 27. júna 2018, Varna Holideis (C-364/17, EU:C:2018:500, bod 29 a citovaná judikatúra), ako aj na rozsudok z 27. marca 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, body 26 až 29 a 43).

30 Vnútroštátny súd okrem toho poznamenáva, že takýto výklad zrejme nie je zlučiteľný s judikatúrou Súdneho dvora, ako vyplýva najmä z rozsudku z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, bod 36) a rozsudku z 30. apríla 2020, CTT – Correios de Portugal (C-661/18, EU:C:2020:335, bod 59), podľa ktorej na jednej strane prekluzívna lehota nemôže byť považovaná v súlade so zásadou právnej istoty za nezlučiteľnú so systémom zavedeným smernicou o DPH s výhradou dodržania zásad ekvivalencie a efektivity, a na druhej strane možnosť uplatniť právo na odpočítanie DPH bez časového obmedzenia by bola v rozpore s touto zásadou, ktorá požaduje, aby danovú situáciu zdaniteľnej osoby vzhľadom na jej práva a povinnosti vo vzťahu k daňovej správe nebolo možné donekonečna spochybňovať.

31 Vnútroštátny súd sa domnieva, že judikatúra Súdneho dvora výslovne nevyklúčila zo systému úpravy prípad, keď si zdaniteľná osoba v okamihu nadobudnutia majetku neuplatnila svoje právo na odpočítanie DPH. Usudzuje, že v takejto situácii by bolo neprimerané odoprieť zdaniteľnej osobe, aby si uplatnila svoje právo na odpočítanie dane v okamihu, keď za ne

používa? dotknutý tovar, keďže nedošlo k nijakému pochybeniu, podvodu, zneužitiu práva a neboli zistené nijaké nepriaznivé dôsledky pre daňovú správu.

32 Za týchto podmienok Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd Holandska) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Majú sa články 184 a 185 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba, ktorá si pri nadobudnutí tovaru alebo služby v prekluzívnej lehote stanovenej vnútroštátnym právom neuplatní odpočítanie dane na vstupe... v súlade s plánovaným použitím tovaru alebo služieb podliehajúcim dani, má právo uplatniť si toto odpočítanie dane v rámci úpravy – pri neskoršom prvom použití tohto tovaru alebo tejto služby, ak sa skutočné použitie v okamihu tejto úpravy zhoduje s plánovaným použitím?

2. Má na účely odpovede na prvú otázku význam skutočnosť, že neuplatnenie pôvodného odpočítania dane nesúvisí s podvodom alebo zneužitím práva a ani neboli zistené nijaké nepriaznivé dôsledky pre daňovú správu?“

O prejudiciálnych otázkach

33 Vnútroštátny súd sa svojimi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, v podstate pýta, či sa majú články 184 a 185 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby bola zdaniteľnej osobe, ktorá si pred uplynutím prekluzívnej lehoty stanovenej vnútroštátnym právom neuplatnila právo na odpočítanie DPH z nadobudnutia tovaru alebo poskytnutia služby, odopretá možnosť uplatniť si toto odpočítanie neskôr v rámci úpravy pri prvom použití uvedeného tovaru alebo uvedenej služby na účely zdaniteľných plnení, a to ani vtedy, keď nebolo zistené nijaké zneužitie práva, nijaký podvod a ani nijaká strata daňových príjmov.

34 Ako Súdny dvor opakovane zdôraznil, právo na odpočítanie dane je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené (rozsudok z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, bod 29 a citovaná judikatúra).

35 Ako vyplýva zo znenia článku 167 a článku 179 prvého odseku smernice o DPH, právo na odpočítanie dane sa v zásade uplatní v tom istom období, v ktorom toto právo vzniklo, teda v okamihu, keď vzniká daňová povinnosť. Podľa článku 63 tejto smernice zdaniteľná osoba nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. októbra 2021, Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, bod 84 a citovanú judikatúru).

36 Okrem toho toto právo sa uplatňuje bezprostredne na všetky dane uplatniteľné na plnenia uskutočnené na vstupe (rozsudok z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, bod 29 a citovaná judikatúra).

37 Zdaniteľná osoba však môže byť oprávnená uplatniť si odpočítanie podľa článkov 180 a 182 smernice o DPH, aj keď si neuplatnila svoje právo v období, počas ktorého toto právo vzniklo, avšak s výhradou dodržania podmienok a požiadaviek stanovených vo vnútroštátnych právnych úpravách (rozsudok z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, bod 29 a citovaná judikatúra).

38 V tejto súvislosti vnútroštátny súd uvádza, že zákon o dani z obratu nestanovuje možnosť, aby si zdaniteľná osoba uplatnila právo na odpočítanie dane po uplynutí lehoty na podanie daňového priznania za obdobie, počas ktorého toto právo vzniklo.

39 Podľa vnútroštátneho súdu však zo všeobecných pravidiel daňového konania vyplýva, že

zdanite?nej osobe možno takúto možnosť priznať pod podmienkou dodržania šesťtyždňovej lehoty na podanie námietky proti sume, ktorú zaplatila na základe daného priznania. V takom prípade musí hospodársky subjekt podať sťažnosť do šiestich týždňov od zaplatenia dane na základe daného priznania a v prípade vrátenia DPH do šiestich týždňov odo dňa rozhodnutia o vrátení dane.

40 Z informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom vyplýva, že X po tom, čo si neuplatnil svoje právo na odpočítanie DPH z nadobudnutia pozemkov v roku 2006, nevyužil túto možnosť v stanovenej prekluzívnej lehote. Až v rámci svojej žaloby proti dodatočnému danému výmeru z 26. novembra 2015 X požiadal o uplatnenie práva na odpočítanie tejto DPH, teda viac ako deväť rokov po dodaní parciel.

41 V prvom rade možnosť uplatniť právo na odpočítanie DPH bez akéhokoľvek časového obmedzenia by však bola v rozpore so zásadou právnej istoty, ktorá vyžaduje, aby danú situáciu zdanite?nej osoby vzhľadom na jej práva a povinnosti vo vzťahu k danej správe nebolo možné donekonečna spochybňovať (rozsudky z 8. mája 2008, Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 44; z 12. júla 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, bod 48, ako aj z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, bod 29 a citovaná judikatúra).

42 Súdny dvor už rozhodol, že prekluzívnu lehotu, ktorej uplynutie vedie k sankcionovaniu daného subjektu, ktorý nie je dostatočne starostlivý a ktorý nepožiadal o odpočítanie DPH na vstupe, tým že stratí právo na odpočítanie dane, teda nemožno považovať za nezlučiteľnú so systémom stanoveným smernicou o DPH jednak v rozsahu, v akom sa táto lehota uplatňuje rovnakým spôsobom na analogické práva v danej oblasti založené na vnútroštátnom práve a na práva založené na práve Únie (zásada ekvivalencie), a jednak v rozsahu, v akom v praxi neznemožuje alebo neprimerane nesťažuje výkon práva na odpočítanie DPH (zásada efektivity) (rozsudky z 8. mája 2008, Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 46 a citovaná judikatúra, a z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, bod 29 a citovaná judikatúra).

43 V druhom rade, pokiaľ ide o povinnosť vykonať úpravu odpočítanej DPH stanovenu v článkoch 184 a 185 smernice o DPH, je pravda, že táto povinnosť je definovaná široko, keďže „pôvodne uplatnené odpočítanie dane sa upraví, ak je vyššie alebo nižšie ako odpočítanie, na ktoré mala zdanite?ná osoba právo“. Táto formulácia *a priori* nevyklučuje nijakú predvídateľnú možnosť neoprávneného odpočítania dane a všeobecnú pôsobnosť povinnosti vykonať úpravu potvrdzuje výslovné taxatívne vymedzenie výnimiek upravených v článku 185 ods. 2 tejto smernice (rozsudok z 11. apríla 2018, SEB Bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, body 32 a 33).

44 Podľa článku 185 ods. 1 smernice o DPH takú úpravu treba vykonať najmä vtedy, keď k zmene skutočností zohľadnených pri určení výšky tohto odpočítania dane došlo po podaní daného priznania k DPH (rozsudok z 18. októbra 2012, TETS Chaskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, bod 32).

45 Súdny dvor však rozhodol, že mechanizmus úpravy sa uplatní len vtedy, ak existuje právo na odpočítanie dane (pozri v tomto zmysle rozsudok z 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, bod 37). Články 184 a 185 smernice o DPH však nemôžu zakladať právo na odpočítanie dane (pozri analogicky rozsudky z 11. júla 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, body 11 a 12, ako aj z 2. júna 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, bod 38).

46 Z toho vyplýva, že mechanizmus úpravy stanovený smernicou o DPH sa neuplatní, ak si zdanite?ná osoba neuplatnila právo na odpočítanie DPH a stratila toto právo z dôvodu uplynutia

prekluzívnej lehoty.

47 V dôsledku toho sa tento mechanizmus neuplatní za okolností, o aké ide vo veci samej, keď zdaniteľná osoba, ktorá si neuplatnila právo na odpočítanie DPH pri nadobudnutí tovaru, na ktorom sa zakladá toto právo, chce toto právo využiť pri prvom použití tohto tovaru, hoci prekluzívna lehota stanovená vnútroštátnym právom na uplatnenie uvedeného práva uplynula. V tejto súvislosti nie je dôležité, či sa prvé použitie uvedeného tovaru odlišuje od použitia, ktoré bolo plánované v čase jeho nadobudnutia.

48 Zásada daňovej neutrality nespochybňuje tento záver. Je nesporné, že mechanizmus úpravy je neoddeliteľnou súčasťou systému odpočítania dane stanoveného smernicou o DPH a jeho cieľom je zvýšiť presnosť odpočítaní dane spôsobom zaručujúcim daňovú neutralitu, ktorá predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného normotvorcom Únie (rozsudok zo 17. septembra 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, bod 26 a citovaná judikatúra).

49 Zásada daňovej neutrality však nie je pravidlom primárneho práva, ale výkladovou zásadou, ktorá sa musí uplatňovať súbežne s inými zásadami, medzi ktoré patrí aj zásada právnej istoty (pozri analogicky rozsudky z 19. júla 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, bod 45, a z 9. marca 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, bod 32).

50 V dôsledku toho zásada daňovej neutrality nemôže mať za následok to, že sa zdaniteľnej osobe umožní upraviť právo na odpočítanie dane, ktoré si neuplatnila pred uplynutím prekluzívnej lehoty, a ktoré jej tak zaniklo.

51 Pokiaľ ide o neexistenciu podvodu alebo zneužitia práva alebo tiež nepriaznivé dôsledky pre daňové príjmy dotknutého členského štátu, tieto skutočnosti nemôžu odôvodniť to, aby zdaniteľná osoba mohla obísť prekluzívnu lehodu. Takýto výklad by bol v rozpore so zásadou právnej istoty, ako bolo pripomenuté v bode 41 tohto rozsudku, ktorá vyžaduje, aby daňovú situáciu zdaniteľnej osoby vzhľadom na jej práva a povinnosti vo vzťahu k daňovej správe nebolo možné donekonečna spochybňovať.

52 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na položené otázky odpovedať tak, že články 184 a 185 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia tomu, aby bola zdaniteľnej osobe, ktorá si pred uplynutím prekluzívnej lehoty stanovenej vnútroštátnym právom neuplatnila právo na odpočítanie DPH z nadobudnutia tovaru alebo poskytnutia služby, odopretá možnosť uplatniť si toto odpočítanie neskôr v rámci úpravy pri prvom použití uvedeného tovaru alebo uvedenej služby na účely zdaniteľných plnení, a to ani vtedy, keď nebolo zistené nijaké zneužitie práva, nijaký podvod a ani nijaká strata daňových príjmov.

O trovách

53 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (desiata komora) rozhodol takto:

Články 184 a 185 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010,

sa majú vykladať v tom zmysle, že:

nebránia tomu, aby bola zdaniteľnej osobe, ktorá si pred uplynutím prekluzívnej lehoty stanovenej vnútroštátnym právom neuplatnila právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) z nadobudnutia tovaru alebo poskytnutia služby, odopretá možnosť uplatniť si toto odpočítanie neskôr v rámci úpravy pri prvom použití uvedeného tovaru alebo uvedenej služby na účely zdaniteľných plnení, a to ani vtedy, keď nebolo zistené nijaké zneužitie práva, nijaký podvod a ani nijaká strata daňových príjmov.

Podpisy

* Jazyk konania: holandský.