

## Downloaded via the EU tax law app / web

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (deseti senat)

z dne 7. julija 2022(\*)

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člena 184 in 185 – Popravki odbitkov – Davčni zavezanec, ki svoje pravice do odbitka ni uveljavljal pred pretekom prekluzivnega roka – Nemožnost, da se ta odbitek opravi v okviru popravka“

V zadevi C-194/21,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče Nizozemske) z odločbo z dne 26. marca 2021, ki je na Sodišču prispela 29. marca 2021, v postopku

### Staatssecretaris van Financiën

proti

**X,**

SODIŠČE (deseti senat),

v sestavi I. Jarukaitis, predsednik senata, M. Ilešič in Z. Csehi (poročevalci), sodnika,

generalna pravobranilka: T. Šapeta,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za X A. C. P. A. van Dijk, belastingadviseur,
- za nizozemsko vlado M. K. Bulterman, A. M. de Ree in C. S. Schillemans, agentke,
- za češko vlado O. Serdula, M. Smolek, in J. Vlášil, agenti,
- za Evropsko komisijo W. Roels in V. Uher, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

### Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 184 in 185 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010

(UL 2010, L 189, str. 1) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Staatssecretaris van Financiën (državni sekretar za finance, Nizozemska) in družbo X v zvezi s popravkom opustitve odbitka vstopnega davka na dodano vrednost (DDV) pri pridobitvi gradbenih zemljišč?

## Pravni okvir

### Pravo Unije

3 Člen 63 Direktive o DDV določa:

„Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.“

4 Člen 135(1)(k) te direktive določa:

„Države članice oprostitijo naslednje transakcije:

[...]

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

5 Člen 167 navedene direktive določa:

„Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.“

6 Člen 168 iste direktive določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[...]“

7 Člen 178 Direktive o DDV določa:

„Za uveljavljanje pravice do odbitka mora davčni zavezanec izpolniti naslednje pogoje:

(a) za odbitke v skladu s členom 168(a) v zvezi z dobavo blaga ali opravljanjem storitev imeti račun, izdan v skladu z oddelki 3 do 6 poglavja 3 naslova XI;

[...]“

8 Člen 179, prvi odstavek, te direktive določa:

„Davčni zavezanec opravi odbitek tako, da od skupnega zneska DDV, dolgovanega za dano davno obdobje, odšteje skupni znesek DDV, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka, ki se uveljavlja v skladu z določbami člena 178.“

9 Člen 180 navedene direktive določa:

„Države članice lahko davčnemu zavezancu dovolijo, da opravi odbitek, ki ga ni opravil v skladu z

določbami členov 178 in 179.“

10 Člen 182 iste direktive določa:

„Države članice določijo pogoje in podrobnosti za uporabo členov 180 in 181.“

11 Poglavje 5, ki je pod naslovom X Direktive o DDV in je naslovljeno „Popravki odbitkov“, med drugim vsebuje člene od 184 do 186.

12 Člen 184 te direktive določa:

„Začetni odbitek se popravi, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen.“

13 Člen 185 navedene direktive določa:

„1. Popravek se zlasti opravi, če se po opravljenem obračunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije, med drugim v primeru odpovedi nakupov ali znižanja cen.

2. Z odstopanjem od odstavka 1 se odbitek ne popravi, če ostanejo transakcije v celoti ali delno neplačane, v primeru uradno dokazanega ali potrjenega uničenja, izgube ali tatvine premoženja ter v primeru dajanja daril manjših vrednosti ali dajanja vzorcev iz člena 16.

Če transakcije v celoti ali delno ostanejo neplačane in v primeru tatvine lahko države članice vseeno zahtevajo popravek.“

14 Člen 186 iste direktive določa:

„Države članice določijo podrobnosti za uporabo členov 184 in 185.“

### ***Nizozemsko pravo***

15 Člen 15 Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (zakon o nadomestitvi obstoječega prometnega davka s prometnim davkom v skladu s sistemom davka na dodano vrednost) z dne 28. junija 1968 (Stb. 1968, št. 329) v različici, ki se uporablja v sporu v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o prometnem davku), določa:

„1. Davek [...], ki ga podjetnik odbije, je:

(a) davek, ki so ga za obdobje, na katero se nanaša obračun, obračunali drugi gospodarski subjekti na račun, izdanem v skladu z veljavnimi pravili, za dobavo blaga in opravljanje storitev, ki so jih dobavili gospodarskemu subjektu; [...] če gospodarski subjekt blago in storitve uporablja za namene obdavčljivih transakcij. [...]

4. Odbitek davka se opravi glede na namembnost blaga in storitev, ko se davek obračuna gospodarskemu subjektu ali ko nastane obveznost obračuna davka. Če se takrat, ko gospodarski subjekt začne uporabljati blago in storitve, za katere je bil davek odbit, v obsegu, ki je večji ali manjši od obsega, do katerega bi bil ta subjekt upravičen zaradi uporabe blaga ali storitev, se presežek davka, ki se odbije, obračuna od tega trenutka. Davek, za katerega je nastala obveznost obračuna, se plača v skladu s členom 14. Del davka, ki ga je bilo mogoče odbiti, vendar se ni odbil, se mu vrne na podlagi zahtevka.“

16 Člen 12 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting (uredba o izvajanju zakona o prometnem

davku) z dne 12. avgusta 1968 (Stb. 1968, št. 423) v različici, ki se uporablja v sporu o glavni stvari, določa:

„[...]“

2. Popravek iz člena 15(4) zakona [o prometnem davku] se opravi na podlagi podatkov za davno obdobje, v katerem je gospodarski subjekt začel uporabljati blago ali storitve.

3. V davni napovedi za zadnje davno obdobje referenčnega davnega leta je treba popravek odbitka opraviti na podlagi podatkov, ki se nanašajo na celotno davno leto.“

### **Spor o glavni stvari in vprašani za predhodno odločanje**

17 Družba B je družbi X prodala deset gradbenih zemljišč. Projekt je bil razvoj teh zemljišč za rekreativne namene, tako da se tam zgradijo mobilne hišice s pripadajočo opremo in da se nato mobilne hišice skupaj z zemljiščem prodajo. Družbi X in B sta 20. aprila 2006 oziroma okoli tega datuma v zvezi s tem sklenili pogodbo, v kateri je bilo določeno, da bo družba B vsa razvojna dela izvedla za svoj račun, neto prihodek od prodaje prodanih zemljišč pa se bo med strankama delil po enakih delih.

18 Družba B je 20. aprila 2006 družbi X dobavila zemljišča. Za to dobavo je družba B zaračunala DDV družbi X, ki ni uveljavljala svoje pravice do odbitka.

19 Zaradi gospodarskih okoliščin do načrtovanega razvoja zemljišč ni prišlo.

20 Družba X je 8. februarja 2013 družbi B preprodala dve zemljišči in zaračunala DDV od prodajne cene. Družba X zneska tega davka ni niti prijavila niti plačala.

21 Davna uprava je 26. novembra 2015 družbi X poslala odločbo o odmeri DDV v zvezi s ceno, ki jo je družba B plačala za dobavo dveh zemljišč, in zaračunala navedeni DDV.

22 Družba X je pri rechtbank Gelderland (sodišče v Gelderlandu, Nizozemska) zoper to odločbo o odmeri davka vložila tožbo. Trdila je, da bi bilo treba na podlagi člena 15(4) zakona o prometnem davku odločbo o odmeri znižati za znesek DDV, ki je bil plačan za dobavo teh zemljišč leta 2006.

23 Ko je bila ta tožba zavržena, je družba X vložila pritožbo pri Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (pritožbeno sodišče v Arnhem-Leeuwardnu, Nizozemska), ki je zahtevkom družbe X ugodilo in znižalo znesek iz odločbe o odmeri z dne 26. novembra 2015.

24 To sodišče je menilo, da člen 15(4) zakona o prometnem davku in člen 184 Direktive o DDV ne omejujeta obsega ureditve popravka v položajih, v katerih se v trenutku, ko je dobavljeno blago prvič uporabljeno, njegova dejanska uporaba razlikuje od uporabe, ki je predvidena ob pridobitvi tega blaga. Ker je bila dejanska uporaba po mnenju tega sodišča odločilna za pravico do odbitka, je to menilo, da je mogoče DDV, ki je bil družbi X zaračunan ob pridobitvi obeh zemljišč leta 2006 in takrat ni bil odbit, ob prvi uporabi navedenih zemljišč za namene obdavčljivih transakcij leta 2013 v celoti odbiti.

25 Staatssecretaris van Financiën (državni sekretar za finance, Nizozemska) je pri Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče, Nizozemska), predložitvenem sodišču, zoper to sodbo vložil pritožbo, v kateri je zatrjeval, da bi morala družba X odbiti DDV za dobavo zemljišč leta 2006, ko je nastala davna obveznost. Meni namreč, da namen ureditve popravka iz člena 15(4) zakona o prometnem davku ni naknadno priznati pravico do odbitka DDV, ki je gospodarski subjekt ni uveljavljal v obdobju za obdobje, v katerem je nastala pravica do odbitka, to je v skladu s členom

15 tega zakona v trenutku, ko je obveznost obračuna odbitnega davka nastala ali ko je bil temu subjektu ta davek zaračunan. Ureditev popravkov iz te določbe v povezavi s členoma 184 in 185 Direktive o DDV se po njegovem mnenju nanaša le na položaje, v katerih je bil odbitek višji ali nižji od tistega, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen. Meni, da v obravnavanem primeru popravek ni upravičen, ker namembnost obdavčljivih transakcij zemljišč ob njihovi pridobitvi ustreza njihovi dejanski uporabi v trenutku, ko so bila prvič uporabljena.

26 Predložitveno sodišče dvomi o tem, kako je treba razlagati člena 184 in 185 Direktive o DDV.

27 Predložitveno sodišče ob sklicevanju zlasti na sodbo z dne 11. aprila 2018, SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228, točki 32 in 33), poudarja, da je obveznost popravka opredeljena v členu 184 Direktive o DDV v najširšem smislu, ki *a priori* ne izključuje nobenega primera neupravičenega odbitka. Ker je v skladu s sodno prakso Sodišča namen mehanizma popravkov izboljšati natančnost odbitkov zaradi zagotovitve nevtralnosti DDV, predložitveno sodišče meni, da ta cilj omogoča široko razlago členov 184 in 185 Direktive o DDV, ki davčnemu zavezancu omogoča, da ob prvi uporabi zadevnega blaga popravi opustitev odbitka celotnega ali dela DDV, ki mu je bil zaračunan ob pridobitvi tega blaga, tudi če do tega pride po izteku roka, določenega v nacionalnem pravu za prvotni odbitek.

28 Predložitveno sodišče poudarja, da glede na upoštevne določbe nizozemskega prava ta široka razlaga ne pomeni, da je dovoljeno uveljavljanje pravice do odbitka časovno neomejeno. To davčno leto naj bi bilo namreč omejeno na trenutek pridobitve oziroma na trenutek prve uporabe zadevnega blaga ali storitev. Po vsakem od teh trenutkov naj bi se na eni strani uporabil prekluzivni rok šestih tednov, ki ga določa nacionalno pravo, in na drugi strani možnost davčne uprave, da v obdobju petih let popravi znesek DDV, dolgovan na podlagi odločbe o odmeri.

29 Vendar se predložitveno sodišče sprašuje, ali je taka široka razlaga v skladu s sodno prakso Sodišča, za katero se po njegovem mnenju zdi, da omejuje podrožje uporabe člena 184 in člena 185(1) Direktive o DDV na primere, v katerih se okoliščine spremenijo po obdobju, na katero se nanaša začetni odbitek. V zvezi s tem se sklicuje zlasti na sodbo z dne 27. junija 2018, Varna Holideis (C-364/17, EU:C:2018:500, točka 29 in navedena sodna praksa), in na sodbo z dne 27. marca 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, točke od 26 do 29 in 43).

30 Predložitveno sodišče poleg tega navaja, da takšna razlaga ni združljiva s sodno prakso Sodišča, kakršna izhaja med drugim iz sodbe z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, točka 36), in iz sodbe z dne 30. aprila 2020, CTT – Correios de Portugal (C-661/18, EU:C:2020:335, točka 59), v skladu s katero, na eni strani, na podlagi načela pravne varnosti ob upoštevanju načel enakovrednosti in učinkovitosti prekluzivni rok ni združljiv z ureditvijo, vzpostavljeno z Direktivo o DDV, in na drugi strani, bi bila možnost uveljavljanja pravice do odbitka DDV brez kakršnih koli časovnih omejitev v nasprotju s tem načelom, ki zahteva, da davčni položaj davčnega zavezanca glede njegovih pravic in obveznosti v razmerju do davčne uprave ne more biti neskončno dolgo izpodbojen.

31 Predložitveno sodišče meni, da sodna praksa Sodišča iz ureditve popravka ni izrecno izključila primera, ko davčni zavezanec ob pridobitvi blaga ni uveljavljal pravice do odbitka DDV. Meni, da bi bilo v takem položaju nesorazmerno davčnemu zavezancu zavrniti uveljavljanje pravice do odbitka v trenutku, ko je začel uporabljati zadevno blago, če ni bila ugotovljena nobena goljufija, nobena zloraba pravice niti nobena škodljiva posledica za državno blagajno.

32 V teh okoliščinah je Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče Nizozemske) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

1. Ali je treba člena 184 in 185 Direktive o DDV razlagati tako, da davčni zavezanec, ki pri pridobitvi blaga ali storitve ni odbil vstopnega DDV [...] v skladu z nameravano uporabo blaga ali storitve za namene obdavčenih transakcij, in v roku, ki ga določa nacionalno pravo, lahko v okviru popravka – ob prvi poznejši uporabi tega blaga ali storitve – opravi odbitek, če dejanska uporaba v trenutku tega popravka ni bila drugačna od nameravane uporabe?

2. Ali je za odgovor na prvo vprašanje pomembno, da opustitev začetnega odbitka ni povezana z goljufijo ali zlorabo pravice in da niso bile ugotovljene škodljive posledice za državno blagajno?“

### **Vprašanja za predhodno odločanje**

33 Predložitveno sodišče z vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člena 184 in 185 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujeta temu, da se davčnemu zavezancu, ki pred iztekom prekluzivnega roka, določenega v nacionalnem pravu, ni uveljavljal pravice do odbitka DDV v zvezi s pridobitvijo blaga ali storitve, zavrne možnost, da se ta odbitek opravi kasneje, ob prvi uporabi za namen obdavčene transakcije tega blaga ali te storitve iz naslova popravka, in to tudi, če ni bila ugotovljena nobena zloraba pravice, nobena goljufija niti nobena izguba davčnih sredstev.

34 Sodišče je že večkrat odločilo, da je pravica do odbitka sestavni del mehanizma DDV in se na celoma ne sme omejiti (sodba z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, točka 29 in navedena sodna praksa).

35 V skladu s členom 167 in členom 179, prvi odstavek, Direktive o DDV se pravica do odbitka DDV na celoma uveljavlja v obdobju, v katerem je nastala, in sicer takrat, ko nastane obveznost obračuna davka. Iz člena 63 te direktive izhaja, da obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna davka nastaneta v trenutku, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene (glej v tem smislu sodbo z dne 21. oktobra 2021, Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, točka 84 in navedena sodna praksa).

36 Poleg tega se ta pravica do odbitka uveljavlja takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije (sodba z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, točka 29 in navedena sodna praksa).

37 Davčnemu zavezancu je vseeno mogoče dovoliti, da opravi odbitek na podlagi členov 180 in 182 Direktive o DDV, čeprav svoje pravice ni uveljavljal v obdobju, v katerem je nastala, vendar pod pogojem, da se upoštevajo pogoji in postopki, določeni v nacionalnih ureditvah (sodba z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, točka 35 in navedena sodna praksa).

38 V zvezi s tem predložitveno sodišče navaja, da zakon o prometnem davku davčnemu zavezancu ne daje možnosti uveljavljanja pravice do odbitka po izteku roka za predložitev obračuna za obdobje, v katerem je ta pravica nastala.

39 Vendar po mnenju predložitvenega sodišča iz splošnih pravil davčnega postopka izhaja, da se lahko davčnemu zavezancu taka možnost prizna, če se spoštuje šesttedenski rok za vložitev ugovora zoper znesek, ki ga je ta davčni zavezanec plačal po obračunu. V tem primeru mora gospodarski subjekt vložiti pritožbo v šestih tednih od plačila davka na obračun in – v primeru vračila DDV – v šestih tednih od datuma odločbe o vračilu.

40 Iz navedb predložitvenega sodišča je razvidno, da družba X, potem ko ni uveljavljala svoje pravice do odbitka DDV na pridobitev zemljišč leta 2006, te možnosti ni uporabila v predpisanem

prekluzivnem roku. Družba X je pravico do odbitka tega DDV uveljavljala šele s tožbo zoper odločbo o odmeri davka z dne 26. novembra 2015, torej več kot devet let po dobavi zemljišč.

41 Vendar je treba navesti, da bi bila možnost uveljavljanja pravice do odbitka DDV brez kakršnih koli časovnih omejitev v nasprotju z načelom pravne varnosti, ki zahteva, da davčni položaj davčnega zavezanca glede njegovih pravic in obveznosti v razmerju do davčne uprave ne more biti neskončno dolgo izpodbojen (sodbe z dne 8. maja 2008, Ecotrade, C-95/07 in C-96/07, EU:C:2008:267, točka 44; z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, točka 48, in z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, točka 36 in navedena sodna praksa).

42 Sodišče je torej že razsodilo, da se prekluzivni rok – če poteče in je premalo skrben davčni zavezanec, ki ni zahteval odbitka vstopnega davka, zaradi tega sankcioniran tako, da izgubi pravico do odbitka DDV – ne more šteti za nezdržljiv s sistemom, določenim z Direktivo o DDV, če po eni strani ta rok velja enako za podobne pravice na davčnem področju, ki temeljijo na notranjem pravu, in tiste, ki temeljijo na pravu Unije (načelo enakovrednosti), in če po drugi strani v praksi ne onemogoča ali prezmerno otežuje uveljavljanja pravice do odbitka DDV (načelo učinkovitosti) (sodbi z dne 8. maja 2008, Ecotrade, C-95/07 in C-96/07, EU:C:2008:267, točka 46 in navedena sodna praksa, ter z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, točka 37 in navedena sodna praksa).

43 Na drugem mestu, obveznost popravka odbitka DDV, ki je določena v členih 184 in 185 Direktive o DDV, je sicer res opredeljena široko, saj „se začetni odbitek popravi, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen“. Ta formulacija *a priori* ne izključuje nobenega primera neupravičenega odbitka in splošni obseg te obveznosti popravka je potrjen z izrecnim naštevanjem izjem, dovoljenih z Direktivo o DDV, v členu 185(2) te direktive (sodba z dne 11. aprila 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, točki 32 in 33).

44 Na podlagi člena 185(1) te direktive je treba tak popravek opraviti zlasti, če se po obravnavi DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska tega odbitka (sodba z dne 18. oktobra 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, točka 32).

45 Vendar je Sodišče odločilo, da se mehanizem popravka uporablja le, če obstaja pravica do odbitka (glej v tem smislu sodbo z dne 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, točka 37). Člena 184 in 185 Direktive o DDV pa ne moreta biti podlaga za pravico do odbitka (glej po analogiji sodbi z dne 11. julija 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, točki 11 in 12, in z dne 2. junija 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, točka 38).

46 Iz tega izhaja, da se mehanizem popravkov, ki ga določa Direktiva o DDV, ne uporablja, če davčni zavezanec ni uveljavljal pravice do odbitka DDV in je to pravico izgubil zaradi poteka prekluzivnega roka.

47 Zato se ta mehanizem ne uporablja v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, v katerih želi davčni zavezanec, ki ni uveljavljal pravice do odbitka DDV ob pridobitvi blaga, na katerem ta pravica temelji, to pravico uveljavljati ob prvi uporabi tega blaga, medtem ko se je prekluzivni rok, določen z nacionalnim pravom za uveljavljanje navedene pravice, iztekel. V zvezi s tem ni pomembno, ali se prva uporaba navedenega blaga razlikuje od uporabe, ki je bila predvidena ob njegovi pridobitvi.

48 Te ugotovitve ni mogoče izpodbijati z načelom davčne nevtralnosti. Res je, da je mehanizem popravkov sestavni del sistema odbitkov, ki ga določa Direktiva o DDV, njegov namen pa je izboljšati natančnost odbitkov, da se zagotovi davčna nevtralnost, ki je temeljno načelo

skupnega sistema DDV, ki ga je vzpostavil zakonodajalec Unije (sodba z dne 17. septembra 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, točka 26 in navedena sodna praksa).

49 Vendar načelo davčne nevtralnosti ni pravilo primarnega prava, temveč razlagalno načelo, ki ga je treba uporabiti vzporedno z drugimi načeli, med katerimi je načelo pravne varnosti (glej po analogiji sodbi z dne 19. julija 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, točka 45, in z dne 9. marca 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, točka 32).

50 Zato na podlagi načela davčne nevtralnosti davčnemu zavezancu ne more biti dopuščeno, da popravi pravico do odbitka, ki je ni uveljavljal pred iztekom prekluzivnega roka in ki jo je s tem izgubil.

51 Kar zadeva neobstoj goljufije ali zlorabe pravice oziroma celo škodljivih posledic za davčne prihodke zadevne države članice, ti elementi ne morejo upravičiti, da bi davčni zavezanec lahko obšel prekluzivni rok. Taka razlaga bi bila, kot je bilo opozorjeno v točki 41 te sodbe, v nasprotju z načelom pravne varnosti, ki zahteva, da davčnega položaja davčnega zavezanca glede njegovih pravic in obveznosti v razmerju do davčne uprave ni mogoče neskončno dolgo izpodbijati.

52 Glede na vse zgornje preudarke je treba na postavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba člena 184 in 185 Direktive o DDV razlagati tako, da ne nasprotujeta temu, da se davčnemu zavezancu, ki pred iztekom prekluzivnega roka, določenega v nacionalnem pravu, ni uveljavljal pravice do odbitka DDV v zvezi s pridobitvijo blaga ali storitve, zavrne možnost naknadnega odbitka ob prvi uporabi tega blaga ali te storitve iz naslova popravka, in to tudi, če ni bila ugotovljena nobena zloraba pravice, nobena goljufija niti nobena izguba davčnih sredstev.

### **Stroški**

53 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (deseti senat) razsodilo:

**člena 184 in 185 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010,**

**je treba razlagati tako, da**

**ne nasprotujeta temu, da se davčnemu zavezancu, ki pred iztekom prekluzivnega roka, določenega v nacionalnem pravu, ni uveljavljal pravice do odbitka davka na dodano vrednost (DDV) v zvezi s pridobitvijo blaga ali storitve, zavrne možnost naknadnega odbitka ob prvi uporabi tega blaga ali te storitve iz naslova popravka, in to tudi, če ni bila ugotovljena nobena zloraba pravice, nobena goljufija niti nobena izguba davčnih sredstev.**

Podpisi

\* Jezik postopka nizozemščina.