

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

19. prosince 2013(*)

„DPH – Směrnice 2006/112/ES – Článek 146 – Osvobození od daně při vývozu – Článek 131 – Podmínky stanovené členskými státy – Vnitrostátní právní předpisy požadující, aby zboží určené na vývoz opustilo celní území Evropské unie v pevně stanovené lhůtě 90 dnů po dodání“

Ve věci C-563/12,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU podaná rozhodnutím Kúria (Maďarsko) ze dne 18. října 2012, došlým Soudnímu dvoru dne 5. prosince 2012, v řízení

BDV Hungary Trading Kft., v likvidaci,

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení T. von Danwitz (zpravodaj), předseda senátu, E. Juhász, A. Rosas, D. Šváby a C. Vajda, soudci,

generální advokát: N. Wahl,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 24. října 2013,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za BDV Hungary Trading Kft., v likvidaci, Á. Gereyem a D. Soborem, ügyvédek,
- za Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága Zs. Szilveszter a Zs. Tamásné Kajati, jogtanácsos,
- za maďarskou vládu K. Szíjjártó, M. Z. Fehérem a G. Koósem, jako zmocněnci,
- za řeckou vládu I. Pouli a M. Tassopoulou, jako zmocněnkyněmi,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios, V. Bottkou a A. Siposem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 15 šesté směrnice Rady

77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991 (Úř. věst. L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160, dále jen „šestá směrnice“), a články 131, 146 a 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi BDV Hungary Trading Kft. (dále jen „BDV“), v dobrovolné likvidaci, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (Národní daňová a celní správa, generální finanční ředitelství pro region Střední Maďarsko) ohledně osvobození od daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) u dodání zboží odeslaného nebo přepraveného mimo Evropskou unii.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 15 body 1 a 2 šesté směrnice stanoví:

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské státy od daní následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatnění těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

1. dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno na místo určení nacházející se mimo Společenství prodávajícím nebo na jeho účet;

2. dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno na místo určení nacházející se mimo Společenství kupujícím neusazeným v tuzemsku nebo na jeho účet, s výjimkou zboží přepravovaného samotným kupujícím za účelem vybavení nebo zásobení rekreačních lodí či letadel, popřípadě jiného dopravního prostředku pro soukromé použití;

[...]“

4 Směrnice 2006/112 v souladu se svými články 411 a 413 zrušila a nahradila pořínkou 1. lednem 2007 unijní právní předpisy v oblasti DPH, zejména šestou směrnicí. Podle bodů 1 a 3 odvodní směrnice 2006/112 bylo přepracování šesté směrnice nezbytné, aby veškerá použitelná ustanovení byla uspořádána jasně a racionálně a s přepracovanou strukturou a zněním, aniž by v zásadě byly učiněny věcné změny. Ustanovení směrnice 2006/112 jsou tak věcně totožná s odpovídajícími ustanoveními šesté směrnice.

5 Článek 14 odst. 1 směrnice 2006/112 stanoví:

„ ‚Dodáním zboží‘ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník. “

6 Článek 131 této směrnice stanoví:

„Osvobození od daní podle kapitol 2 až 9 [hlavy IX směrnice 2006/112] se uplatní, aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, a za podmínek, které členské státy stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplatnění těchto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu.“

7 ?lánek 146 uvedené sm?rnice za?azený v její hlav? IX kapitole 6, nadepsané „Osvobození od dan? p?i vývozu“, v odstavci 1 stanoví:

„?lenské státy osvobodí od dan? tato pln?ní:

- a) dodání zboží, které bylo odesláno nebo p?epraveno mimo Spole?enství prodávajícím nebo na jeho ú?et;
- b) dodání zboží, které bylo odesláno nebo p?epraveno mimo Spole?enství po?izovatelem neusazeným na jejich území nebo na jeho ú?et, s výjimkou zboží p?epravovaného samotným po?izovatelem a ur?eného k vybavení nebo zásobení rekrea?ních lodí a letadel nebo jiných dopravních prost?edk? pro soukromé použití;

[...]“

8 ?lánek 273 sm?rnice 2006/112 stanoví:

„?lenské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výb?ru dan? a k p?edcházení da?ovým únik?m, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími pln?ními i pln?ními mezi ?lenskými státy uskute??ovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou p?i obchodu mezi ?lenskými státy k formalitám spojeným s p?ekra?ováním hranic.

Možnost stanovená v prvním pododstavci nem?že být využita k ukládání dodate?ných faktura?ních povinností nad povinnosti stanovené v kapitole 3.“

Ma?arské právo

9 Ustanovení § 11 odst. 1 zákona ?. LXXIV z roku 1992 o dani z p?idané hodnoty (*Magyar Közlöny* 1992/128, dále jen „p?vodní zákon o DPH“) definuje pojem „vývoz výrobk?“ následov?:

„Vývozem výrobk? se rozumí jakékoli dodání výrobk?, v jehož p?ímém d?sledku celní orgán nejpozd?ji v poslední den t?etího m?síce, který následuje po m?síci, kdy se dodání uskute?nilo, propustí výrobky na území t?etí zem?, kde se nachází kone?né místo ur?ení. Výrobky nesmí být v dob? od dodání do okamžiku, kdy opustí území, použity ani zhodnoceny, což se netýká jejich testování nebo zkušební výroby.“

10 Ustanovení § 29 tohoto zákona zní:

„Od dan? jsou osvobozeny:

- a) vývoz výrobk?,

[...]“

11 Zákon ?. CXXVII z roku 2007 o dani z p?idané hodnoty (*Magyar Közlöny* 2007/155, dále jen „nový zákon o DPH“) nabyl ú?innosti dne 1. ledna 2008. Ustanovení § 98 tohoto zákona zní:

„1. Od dan? je osvobozeno dodání výrobk? odeslaných poštou nebo p?epravených z tuzemska do zem? mimo Spole?enství za podmínky, že odeslání nebo p?epravu uskute?nil:

- a) sám dodavatel, nebo t?etí osoba jednající na jeho ú?et;
- b) sám po?izovatel, nebo t?etí osoba jednající na jeho ú?et, jsou-li spln?ny další podmínky

stanovené v odstavcích 3 a 4 [tohoto paragrafu] nebo v § 99 a § 100 tohoto zákona.

2. Odstavec 1 se použije, jsou-li splněny následující podmínky:

- a) orgán, který propouští výrobky z území Společenství, musí potvrdit, že uvedené území opustily v okamžiku dodání nebo nejpozději ve lhůtě 90 dnů po dni, kdy se dodání uskutečnilo, a
- b) dodané výrobky nesměly být ve lhůtě stanovené v písm. a) použity v souladu se svým účelem nebo jinak zhodnoceny, což se netýká jejich testování nebo zkušební výroby.

Spor v povodním řízení a předběžné otázky

12 V letech 2007 a 2008 provozovala společnost BDV velkoobchodní činnost v odvětví konzervovaných potravin. V rámci své činnosti prodávala do třetích států výrobky, které vyráběla v Maďarsku. Smlouvy uzavřené s kupujícími usazenými mimo celní území Unie obsahovaly jednu z doložek mezinárodního obchodu stanovených Mezinárodní obchodní komorou (tzv. doložky „Incoterms 2000“), a to doložku „ze závodu“ („ex-works“ neboli EXW), která znamená, že kupující přebírá zboží na vstupu do prostor prodávajícího.

13 Při daňové kontrole provedené u společnosti BDV, která se týkala období od 1. ledna 2007 do 31. prosince 2009, s výjimkou období od 1. července 2007 do 31. března 2008, daňová správa konstatovala, že v účetních záznamech k DPH a ve svých přiznáních k DPH týkajících se kontrolovaného období tento podnik kvalifikoval některá z těchto plnění jako dodání za účelem vývozu, ačkoli výrobky určené na vývoz opustily celní území Unie až po uplynutí lhůty, která je k tomu stanovena v § 11 odst. 1 povodního zákona o DPH a od 1. ledna 2008 v § 98 odst. 1 nového zákona o DPH.

14 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága rozhodnutím ze dne 22. října 2010 konstatoval u společnosti BDV daňový dluh, uložil jí pokutu a stanovil poplatek z prodlení, a to z důvodu, že se odeslání zboží do třetích států uskutečnilo po uplynutí lhůty stanovené vnitrostátními právními předpisy.

15 Společnost BDV podala proti tomuto rozhodnutí žalobu, v níž tvrdila, že uvedená ustanovení povodního a nového zákona o DPH jsou v rozporu se šestou směrnicí i se směrnicí 2006/112. Ve své žalobě poukázala na to, že veškeré dodávky, kterých se uvedené rozhodnutí týká, byly skutečně odeslány mimo Unii. Mimoto na základě smluvní doložky „ex-works“ podle ní odpovědnost za přepravu zboží leží na straně kupujících. Jelikož kupující pravidelně upomínala, aby se přeprava zboží mimo Unii uskutečnila v požadovaných lhůtách, postupovala podle svých slov s náležitou péčí.

16 Budapest Környéki Törvényszék (městský soud v Budapešti) žalobě společnosti BDV vyhověl. Tento soud měl za to, že lhůtu k opuštění území stanovenou maďarskými právními předpisy nelze použít, bylo-li zjištěno, že výrobky byly skutečně vyvezeny. Podmínky, které by mohly členské státy stanovit pro uplatnění osvobození od daně při vývozu, totiž podle judikatury Soudního dvora nesmí překračovat meze toho, co je nezbytné k dosažení cíle stanovených šestou směrnicí a směrnicí 2006/112, ani ohrožovat neutralitu DPH.

17 Žalovaný v povodním řízení podal proti tomuto rozsudku opravný prostředek ke Kúria (Nejvyšší soud). Uvedl, že v souladu s vnitrostátními právními předpisy lze dodání kvalifikovat jako dodání za účelem vývozu osvobozené od daně pouze tehdy, opustí-li výrobek území Unie ve lhůtě stanovené těmito právními předpisy.

18 Kúria v tomto ohledu poukazuje na skutečnost, že tato lhůta k opuštění území není procesní

lh?tou, tzv. „technickou lh?tou“, jejíž uplynutí lze zhojit, nýbrž „hmotn?právní prekluzivní lh?tou“. Pokud tedy da?ová správa zjistí p?ekro?ení uvedené lh?ty, nemohou být dané hospodá?ské transakce kvalifikovány jako „dodání za ú?elem vývozu osvobozené od dan?“, a jsou tedy zdan?ny.

19 Za t?chto podmínek se Kúria rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Je t?eba ?lánek 15 [šesté sm?rnice] a ?lánek 146 [sm?rnice 2006/112] vykládat v tom smyslu, že v p?ípad? výrobk? ur?ených na vývoz musí k jejich p?eprav? mimo území Spole?enství dojít ve stanovené lh?t?, aby mohlo být toto pln?ní kvalifikováno jako dodání za ú?elem vývozu osvobozené od dan??

2) Mají na odpov?? na první otázku vliv dodací podmínky, existence ?i neexistence dobré víry na stran? prodávajícího, kupujícího nebo p?epravce, jejich náležitá pé?e nebo jejich p?ípadné zavin?ní, zda?ovací období nebo skute?nost, že k p?eprav? zboží došlo po uplynutí stanovené lh?ty, ale v proml?ecí dob? stanovené pro vym??ení dan??

3) Je slu?itelné se zásadou da?ové neutrality, zásadou právní jistoty a zásadou proporcionality, aby právní úprava ?lenského státu stanovila dodate?né požadavky vedle požadavk? stanovených ve [výše uvedených] sm?rnicích a podmi?ovala kvalifikaci vývozu jako osvobozeného od dan? spln?ním objektivních a kumulativních podmínek, které nejsou stanoveny v uvedených sm?rnicích?

4) Je t?eba ?lánek 15 [šesté sm?rnice] a ?lánky 131 a 273 [sm?rnice 2006/112] vykládat v tom smyslu, že v zájmu zamezení da?ovým únik?m, vyhýbání se da?ovým povinnostem a zneužití da?ového režimu a v zájmu správného vym??ení a výběru dan? m?že ?lenský stát podmínit osvobození vývozu od dan? takovými požadavky, jako jsou požadavky stanovené v § 11 odst. 1 [p?vodního zákona o DPH] a v § 98 odst. 1 [nového zákona o DPH]?

5) Je v souladu se základními zásadami unijního práva a s ustanoveními uvedených sm?rníc, jestliže z d?vodu nespln?ní požadavk?, které nejsou stanoveny [v ?látku 15 šesté sm?rnice a ?látku 146 sm?rnice 2006/112], da?ová správa zm?ní kvalifikaci vývozu výrobk? osvobozeného od dan? a požaduje od osoby povinné k dani zaplacení dan?? Je-li odpov?? na tuto otázku kladná, za jakých okolností je to možné?“

K p?edb?žným otázkám

20 Na úvod je t?eba poukázat na skute?nost, že položené otázky odkazují jak na šestou sm?rnici, tak na sm?rnici 2006/112, kdežto spor v p?vodním ?ízení se týká dodání uskute?n?ných po 1. lednu 2007. Jak již bylo uvedeno v bod? 4 rozsudku v projednávané v?ci, sm?rnice 2006/112 po?ínaje tímto datem zrušila a nahradila šestou sm?rnici. Za t?chto podmínek je t?eba položené otázky zkoumat pouze z hlediska ustanovení sm?rnice 2006/112.

21 Podstatou t?chto otázek p?edkládajícího soudu, které je nutno zkoumat spole?n?, je, zda musí být ?l. 146 odst. 1 a ?lánek 131 sm?rnice 2006/112 vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úprav?, která stanoví, že v rámci dodání za ú?elem vývozu musí zboží ur?ené na vývoz mimo Unii opustit území Unie v pevn? stanovené lh?t? t?í m?síc? nebo 90 dn? po dni dodání, s tím, že již pouhé p?ekro?ení této lh?ty má pro osobu povinnou k dani za následek definitivní ztrátu nároku na osvobození tohoto dodání od dan?.

22 Jak vyplývá z p?edkládacího rozhodnutí, tyto otázky se týkají zejména toho, zda mohou vnitrostátní právní p?edpisy stanovit, že v p?ípad? dodání zboží ur?eného na vývoz musí k vývozu

dojít v takovéto lhůtě, aby bylo možné toto dodání považovat za dodání za účelem vývozu osvobozené od daně.

23 V tomto ohledu je třeba poukázat na to, že podle čl. 146 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo Unii pořízivatelem nebo na jeho účet. Toto ustanovení je třeba vykládat ve spojení s čl. 14 odst. 1 uvedené směrnice, podle kterého se „dodáním zboží“ rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

24 Z těchto ustanovení a zejména z výrazu „odesláno“ použitého v uvedeném čl. 146 odst. 1 písm. b) vyplývá, že k vývozu zboží dojde a že osvobození od daně u dodání za účelem vývozu se uplatní, jestliže bylo právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník převedeno na pořizovatele, jestliže dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno mimo Unii a jestliže zboží v důsledku svého odeslání nebo přepravy fyzicky opustilo území Unie (pokud jde o dodávky uvnitř Společenství, viz rozsudky ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, Sb. rozh. s. I-77797, bod 42; ze dne 7. prosince 2010, R., C-285/09, Sb. rozh. s. I-12605, bod 41, a ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, body 31 a 32 a citovaná judikatura).

25 Ve věci v původním řízení je nesporné, že se dodání zboží ve smyslu článku 14 směrnice 2006/112 uskutečnilo a že zboží, jež bylo předem plněno ve věci v původním řízení, fyzicky opustilo území Unie.

26 Na rozdíl od ustanovení směrnice 2006/112 týkajících se nároku na odpouštění daně, na něž se odvolává maarská vláda a podle nichž se tento nárok uplatňuje v zásadě během období, v němž vznikl, čl. 146 odst. 1 písm. b) této směrnice nestanoví podmínku, podle které by zboží určené na vývoz muselo opustit území Unie v konkrétní lhůtě, aby se uplatnilo osvobození od daně při vývozu upravené v uvedeném článku. V článku 147 odst. 1 písm. b) uvedené směrnice je taková lhůta upravena jen výjimčně pro zboží, které má být odneseno v osobních zavazadlech cestujících.

27 Z toho plyne, že kvalifikace určitého plnění jako dodání za účelem vývozu podle čl. 146 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 nemůže záviset na tom, zda byla dodržena konkrétní lhůta, v níž musí dané zboží opustit celní území Unie, jejíž nedodržení by mělo pro osobu povinnou k dani za následek definitivní ztrátu nároku na osvobození od daně při vývozu.

28 Jak ale vyplývá z článku 131 směrnice 2006/112, osvobození od daně podle kapitol 2 až 9 hlavy IX této směrnice, kam patří i její článek 146, se uplatňuje za podmínek, které členské státy stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplatnění těchto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu.

29 Členské státy nicméně musí při výkonu pravomocí, které jim uděluje uvedený článek 131, dodržovat obecné právní zásady, které jsou součástí právního řádu Unie, jako jsou zejména zásada právní jistoty, zásada proporcionality a zásada ochrany legitimního očekávání (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Sb. rozh. s. I-7771, bod 18, a výše uvedený rozsudek R., bod 45 a citovaná judikatura).

30 Zejména co se týče zásady proporcionality, Soudní dvůr již rozhodl, že v souladu s touto zásadou musí členské státy využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenými právními předpisy Unie (zejména viz rozsudek ze dne 18. listopadu 2010, X, C-84/09, Sb. rozh. s. I-11645, bod 36 a citovaná judikatura).

31 Je tedy sice legitimní, že se opatření přijatá členským státem snaží o co nejúčinnější

ochranu plateb do veřejného rozpočtu, avšak tato opatření nesmí překračovat meze toho, co je za tímto účelem nezbytné (výše uvedený rozsudek Netto Supermarkt, bod 20).

32 Pokud jde o účel lhůty stanovené původním zákonem o DPH i novým zákonem o DPH, v níž mají výrobky určené na vývoz opustit celní území Unie, maarská vláda uvedla, že tato lhůta je nezbytná, aby bylo možné kontrolovat podmínku opuštění území vyžadovanou pro účely osvobození od daně při vývozu, a že daňové správy umožňují zamezovat veškerým daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu.

33 V tomto ohledu je třeba připomenout, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným směrnicí 2006/112 (rozsudek ze dne 6. prosince 2012, Bonik, C-285/11, bod 35 a citovaná judikatura). Soudní dvůr proto rozhodl, že cíl spočívající v předcházení daňovým únikům leckdy odvoduje vyšší požadavky na povinnosti dodavatelů (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky Teleos a další, bod 58, a Netto Supermarkt, bod 22).

34 členské státy v zásadě mohou stanovit podmínkou vývozní lhůtu se zřetelem k obchodní praxi v oblasti vývozu do třetích států, aby mohly ověřit, zda zboží dodané za účelem vývozu skutečně opustilo Unii.

35 Komise ve svém vyjádření uvedla, že stanovení konkrétní lhůty subjektu prodávajícímu zboží určené na vývoz, před jejímž uplynutím musí toto zboží opustit celní území Unie, je prostředkem podmíněným touto cíli.

36 Taková lhůta, po jejímž uplynutí lze dodání zboží určeného na vývoz zdanit, však nesmí překračovat meze toho, co je za tím účelem nezbytné.

37 V tomto ohledu je třeba předně poukázat na to, že je-li na základě takové právní úpravy, jako je právní úprava ve věci v původním řízení, dodání zboží určeného na vývoz zdaněno, protože dotyčné zboží neopustilo území Unie ve lhůtě v ní stanovené, tato skutečnost sama o sobě neznamená, že by tato právní úprava měla být považována za nepřiměřenou. V souladu se základní zásadou společného systému DPH se tato daň vztahuje na každé plnění v rámci výroby nebo distribuce (zejména viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Collée, C-146/05, Sb. rozh. s. I-7861, bod 22, a výše uvedený rozsudek Bonik, bod 28). Z toho plyne, že dodání zboží určeného na vývoz může být v zásadě zdaněno, pokud předemtné plnění nebude v podmíněné lhůtě stanovené použitelnou vnitrostátní právní úpravou splňovat podmínky upravené v čl. 146 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112.

38 Podle údajů poskytnutých předkládajícím soudem je ale lhůta k opuštění území, o níž jde ve věci v původním řízení, hmotněprávní prekluzivní lhůtou, jejíž uplynutí již nelze nijak zhojit. Jestliže tedy zboží určené na vývoz neopustí celní území Unie ve lhůtě stanovené původním zákonem o DPH a novým zákonem o DPH, dodání tohoto zboží se jednou provždy zdaní, i když po uplynutí lhůty stanovené těmito zákony uvedené zboží skutečně opustilo Unii.

39 V tomto ohledu je třeba uvést, že taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava ve věci v původním řízení, která pro účely osvobození od daně při vývozu stanoví lhůtu, v níž musí zboží opustit území, a to zejména v zájmu boje proti vyhýbání se daňovým povinnostem a proti daňovým únikům, avšak osobám povinným k dani neumožňuje, aby pro získání nároku na osvobození od daně prokázaly, že podmínka opuštění území byla splněna po uplynutí této lhůty, a neupravuje právo osoby povinné k dani na vrácení DPH, která již byla odvedena z důvodu nedodržení uvedené lhůty, jestliže uvedená osoba podala důkaz o tom, že zboží opustilo celní území Unie, překračuje meze toho, co je k dosažení uvedeného cíle nezbytné.

40 Za situace, kdy jsou dány podmínky pro osvobození od daně při vývozu podle čl. 146 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112, zejména skutečnost, že dotyčné zboží opustilo celní území Unie, se totiž z takového dodání neodvádí žádná DPH (obdobně viz výše uvedený rozsudek Collée, bod 30 a citovaná judikatura). Za takových okolností již v zásadě neexistuje riziko daňových úniků nebo ztráty daňových příjmů, jímž by bylo možné odvodnit zdanění předemtného plnění.

41 Proto je třeba konstatovat, že taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava ve věci v původním řízení, překračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení cíle spočívajícího v zamezení daňových úniků a vyhýbání se daňovým povinnostem.

42 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na předložené otázky odpovědět tak, že čl. 146 odst. 1 a článek 131 směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že v rámci dodání za účelem vývozu musí zboží určené na vývoz mimo Unii opustit území Unie v pevně stanovené lhůtě tří měsíců nebo 90 dnů po dni dodání, s tím, že již pouhé překročení této lhůty má pro osobu povinnou k dani za následek definitivní ztrátu nároku na osvobození tohoto dodání od daně.

K nákladům řízení

43 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 (pátý senát) rozhodl takto:

Článek 146 odst. 1 a článek 131 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z prodané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že v rámci dodání za účelem vývozu musí zboží určené na vývoz mimo Evropskou unii opustit území Evropské unie v pevně stanovené lhůtě tří měsíců nebo 90 dnů po dni dodání, s tím, že již pouhé překročení této lhůty má pro osobu povinnou k dani za následek definitivní ztrátu nároku na osvobození tohoto dodání od daně.

Podpisy.

* Jednací jazyk: maďarština.