

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

19. prosinca 2013.(*)

„PDV – Direktiva 2006/112/EZ – članak 146. – Izuzeća po izvozu – članak 131. – Uvjeti koje određuju države članice – Nacionalno zakonodavstvo koje propisuje da roba namijenjena izvozu mora napustiti carinsko područje Europske unije u roku od 90 dana od isporuke“

U predmetu C-563/12,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputila Kúria (Mađarska), odlukom od 18. listopada 2012., koju je Sud zaprimio 5. prosinca 2012., u postupku

BDV Hungary Trading Kft, u likvidaciji,

protiv

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

SUD (peto vijeće),

u sastavu: T. von Danwitz (izvjestitelj), predsjednik vijeća, E. Juhász, A. Rosas, D. Šváby i C. Vajda, suci,

nezavisni odvjetnik: N. Wahl,

tajnik: C. Strömholm, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 24. listopada 2013.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za BDV Hungary Trading Kft, u likvidaciji, Á. Gerey i D. Sobor, ügyvédek,
- za Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága, Zs. Szilveszter i Zs. Tamásné Kajati, jogtanácsos,
- za mađarsku vladu, K. Szíjjártó, M. Z Fehér i G. Koós, u svojstvu agenata,
- za vladu Helenske Republike, I. Pouli i M. Tassopoulou, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios, V. Bottka i A. Sipos, u svojstvu agenata,

odluživši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odlučiti bez njegovog mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 15. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose

na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL L 145, str. 1.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 91/680/EEZ od 16. prosinca 1991. (SL L 376, str. 1., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva), kao i članaka 131., 146. i 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između BDV Hungary Trading Kft (u daljnjem tekstu: BDV), u dobrovoljnoj likvidaciji, i Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (opća porezna uprava za područje središnje Mađarske u sklopu nacionalne uprave za poreze i carine), u vezi s izuzimanjem isporuke robe koja se otprema ili prevozi na odredište izvan Europske unije od poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 15. točke 1. i 2. Šeste direktive navodi:

„Bez dovođenja u pitanje ostalih odredaba Zajednice, države članice izuzimaju, i u skladu s uvjetima koje utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene niže predviđenih izuzeća i sprežavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe:

1. isporuku robe koju na odredište izvan Zajednice otprema ili prevozi prodavatelj ili netko drugi u njegovo ime;
2. isporuku robe koju na odredište izvan Zajednice otprema ili prevozi kupac koji nema poslovni nastan na teritoriju država članica, ili netko drugi u njegovo ime, uz iznimku robe koju prevozi sam kupac u svrhu opremanja, opskrbe gorivom ili namirnicama izletničkih brodova i privatnih zrakoplova ili ostalih prijevoznih sredstava za osobnu upotrebu;

[...]“

4 Direktiva 2006/112 je, sukladno svojim člancima 411. i 413., stavila izvan snage i poevši od 1. siječnja 2007. zamijenila zakonodavstvo Unije u području PDV-a, osobito Šestu direktivu. Prema uvodnim izjavama 1. i 3. Direktive 2006/112, preinačenje Šeste direktive bilo je nužno kako bi se sve primjenjive odredbe prikazale na jasan i racionalan način, popravljene strukture i uređenja, a da pritom načelno ne bude suštinskih izmjena. Odredbe Direktive 2006/112 su tako u biti identične odgovarajućim odredbama Šeste direktive.

5 U skladu s člankom 14. stavkom 1. Direktive 2006/112:

„Isporuka robe' znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.“

6 U smislu članka 131. ove direktive:

„Izuzeća predviđena poglavljima 2. do 9. [glave IX. Direktive 2006/112] primjenjuju se bez dovođenja u pitanje ostalih odredaba Zajednice i u skladu s uvjetima koje države članice utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene tih izuzeća i sprežavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe.“

7 U poglavlju 6. glave IX. spomenute direktive, članak 146. naslovljen „Izuzeća po izvozu“ određuje u svom stavku 1.:

„Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

- a) isporuku robe koju na odredište izvan Zajednice otprema ili prevozi prodavatelj ili netko drugi u njegovo ime;
- b) isporuku robe koju na odredište izvan Zajednice otprema ili prevozi kupac, ili netko drugi u njegovo ime tko nema poslovni nastan na teritoriju dotičnih država članica, uz iznimku robe koju prevozi sam kupac u svrhu opremanja, opskrbe gorivom ili namirnicama izletničkih brodova i privatnih zrakoplova ili ostalih prijevoznih sredstava za osobnu upotrebu;

[...]“

8 Članak 273. Direktive 2006/112 navodi:

„Države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriječile utaju, uz poštivanje jednakog postupanja s domaćim transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici između država članica, te pod uvjetom da te obveze u trgovini između država članica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice.

Mogućnost predviđena prvim stavkom ne može se upotrebljavati za određivanje dodatnih obveza izdavanja računa, koje su veće od onih propisanih u poglavlju 3.“

Mađarsko pravo

9 Članak 11. stavak 1. Zakona br. LXXIV iz 1992. o porezu na dodanu vrijednost (*Magyar Közlöny* 1992/128, u daljnjem tekstu: Stari zakon o PDV-u) određuje pojam „izvoz proizvoda“ kako slijedi:

„Izvoz proizvoda: svaka isporuka proizvoda koja za izravnu posljedicu ima to da carinsko tijelo najkasnije posljednjeg dana trećeg mjeseca od kad je isporuka obavljena dopusti izlazak proizvoda prema području treće zemlje kao odredištu. Proizvodi u razdoblju od isporuke do njihovog izlaska s područja ne smiju biti upotrebljavani ni ocjenjivani, pri čemu se to ne odnosi na njihovo testiranje ili probnu proizvodnju.»

10 U smislu članka 29. ovog zakona:

„Od poreza su izuzeti:

- a) izvoz proizvoda,

[...]“.

11 Zakon br. CXXVII iz 2007. o porezu na dodanu vrijednost (*Magyar Közlöny* 2007/155, u daljnjem tekstu: Novi zakon o PDV-u), stupio je na snagu 1. siječnja 2008. Članak 98. tog zakona navodi:

„1. Od poreza su izuzete isporuke proizvoda otpremljene poštom ili revezene iz države u neku državu izvan Zajednice, pod uvjetom da otpremu ili prijevoz:

- a) obavi sam dobavljač ili netko treći tko djeluje za njegov račun;

b) obavi sam kupac ili netko treći tko djeluje za njegov račun ako su ispunjeni dodatni uvjeti predviđeni u stavcima 3. i 4. [ovog članka] ili u člancima 99. i 100. ovog zakona.

2. Stavak 1. primjenjuje se ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

a) tijelo koje dopusti izlazak proizvoda s područja Zajednice mora provjeriti jesu li oni napustili spomenuto područje u trenutku isporuke ili najkasnije u roku od 90 dana od datuma kada je ona obavljena, i

b) isporučeni proizvodi ne smiju, unutar roka predviđenog u točki (a), biti upotrebljavani sukladno svojoj namjeni niti drukčije ocijenjeni, pri čemu se to ne odnosi na njihovo testiranje ili probnu proizvodnju.“

Glavni postupak i prethodna pitanja

12 Tijekom 2007. i 2008. godine BDV je bio aktivan u trgovini na veliko konzerviranim proizvodima. U okviru svoje djelatnosti ovo je poduzeće u trećim zemljama prodavalo proizvode koje je proizvodilo u Mađarskoj. Ugovori sklopljeni s kupcima nastanjenima izvan carinskog područja Europske unije sadržavali su neke od klauzula međunarodne trgovine koje je utvrdila Međunarodna trgovačka komora (klauzule zvane „Incoterms 2000“), odnosno klauzulu „franko tvornica“ („ex-works“ ili EXW) koja sadržava obvezu kupca da preuzme robu u prostorijama prodavatelja.

13 Nakon što je u BDV-u obavljena fiskalna kontrola za razdoblje od 1. siječnja 2007. do 31. prosinca 2009., s izuzećem razdoblja od 1. srpnja 2007. do 31. ožujka 2008., nadležno porezno tijelo zaključilo je da je ovo poduzeće, u svojim knjigama PDV-a i u svojim prijavama PDV-a u vezi s razdobljem za koje je poduzeta kontrola, određene od ovih transakcija okvalificiralo prodajom za izvoz iako su proizvodi namijenjeni izvozu izašli izvan carinskog područja Unije nakon isteka roka, koji je u tom pogledu predviđen u članku 11. stavku 1. Starog zakona o PDV-u i, od 1. siječnja 2008., u članku 98. stavku 1. Novog zakona o PDV-u.

14 Opća porezna uprava je odlukom od 22. listopada 2010. za račun BDV-a utvrdila dodatni porez na temelju ispravka poreza kao i fiskalnu novčanu kaznu te uvećanje poreza zbog zakašnjelog plaćanja, uz obrazloženje da se otprema robe u treće zemlje dogodila nakon isteka roka određenog nacionalnim zakonodavstvom.

15 BDV je podnio tužbu protiv ove odluke, ističući da su spomenute odredbe Starog i Novog zakona o PDV-u suprotne kako Šestoj direktivi tako i Direktivi 2006/112. U svojoj je tužbi utvrdio da su sve isporuke kojih se spomenuta odluka tiče stvarno bile otpremljene izvan Unije. Osim toga, na temelju ugovorne klauzule „ex-works“, odgovornost za prijevoz robe je na kupcima. Tako je, redovito podsjećajući kupce da se prijevoz robe izvan Unije treba izvršiti unutar propisanih rokova, dokazao dužnu pažnju.

16 Budapest Környéki Törvényszék (općinski sud u Budimpešti) prihvatio je tužbu BDV-a. Taj sud je smatrao da se rok za izlazak koji predviđa mađarsko zakonodavstvo ne može primijeniti kad je utvrđeno da se izvoz proizvoda stvarno dogodio. Naime, uvjeti koje bi države članice mogle odrediti za primjenu izuzeća po izvozu, prema praksi Suda, ne bi smjeli prelazili ono što je nužno za ostvarenje ciljeva određenih Šestom direktivom i Direktivom 2006/112 ni ugroziti neutralnost PDV-a.

17 Tuženik u glavnom postupku podnio je Kúriji (Vrhovni sud) tužbu protiv te presude. Istaknuo je da se, sukladno nacionalnom zakonodavstvu, prodaja ne može okvalificirati kao prodaja izuzeta

po izvozu, osim ako proizvod napušta područje Unije u roku koji određuje ovo zakonodavstvo.

18 Kúria u tom pogledu tvrdi da ovaj rok za izlazak nije procesni rok zvan „tehnički instrukcijski rok“, koji bi se moglo promijeniti, već „prekluzivni rok materijalnog prava“. Zbog te činjenice, ako nadležno porezno tijelo utvrdi da je spomenuti rok prekoračen, ekonomske transakcije u pitanju ne mogu se okvalificirati kao prodaja izuzeta po izvozu pa su prema tome oporezive.

19 U ovim okolnostima Kúria je odlučila prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1) Treba li članak 15. [Šeste direktive] i članak 146. [Direktive 2006/112] tumačiti na način da se prijevoz proizvoda namijenjenih izvozu izvan područja Zajednice mora dogoditi u određenom roku ne bi li se transakcija mogla okvalificirati kao prodaja izuzeta po izvozu?

2) Utječu li ili ne uvjeti isporuke, dobra ili zla vjera, dužna pažnja ili eventualna nepažnja prodavatelja, kupca ili prijevoznika, rok za obračun ili činjenica da su proizvodi stvarno prevezeni nakon određenog roka, ali ipak prije isteka prekluzivnog roka propisanog za nastanak obveze plaćanja poreza, na odgovor na koji se treba dati [na prvo pitanje]?

3) Je li propis države članice koji nameće dodatne uvjete u odnosu na odredbe [gore spomenutih direktiva] i čini utvrđenje [...] izuzeće po izvozu ovisnim o skupu objektivnih uvjeta koji se ne nalaze u [ovima] u skladu s načelima fiskalne neutralnosti, pravne sigurnosti i proporcionalnosti?

4) Treba li članak 15. [Šeste direktive] i članke 131. i 273. [Direktive 2006/112] tumačiti na način da država članica, kako bi spriječila utaju, izbjegavanje ili zlorabe u području poreza i kako bi osigurala pravilnu naplatu poreza, smije izuzeće po izvozu proizvoda vezati za uvjete kao što su uvjeti sadržani u članku 11. stavku 1. [Starog zakona o PDV-u] ili za članak 98. stavak 1. [Novog zakona o PDV-u]?

5) Je li u skladu s temeljnim načelima prava Unije i odredbama [ovih direktiva] činjenica da nadležno porezno tijelo u slučaju nepoštivanja uvjeta kojih nema [u člancima 15. Šeste direktive i 146. Direktive 2006/112] prekvalificira izuzeti izvoz proizvoda i od poreznog obveznika zahtijeva plaćanje poreza, i ako jest, u kojim okolnostima?“

O prethodnim pitanjima

20 Najprije valja utvrditi da se postavljena pitanja odnose kako na Šestu direktivu tako i na Direktivu 2006/112, premda se spor u glavnom postupku tiče transakcija prodaje provedenih nakon 1. siječnja 2007. Kao što je i utvrđeno u točki ove presude, Direktiva 2006/112 je od tog datuma ukinula i zamijenila Šestu direktivu. U ovim okolnostima valja ispitati postavljena pitanja samo u odnosu na odredbe Direktive 2006/112.

21 Svojim pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev zapravo pita moraju li se članak 146. stavak 1. i članak 131. Direktive 2006/112 tumačiti na način da im je protivan nacionalni propis prema kojem, u okviru isporuke za izvoz, roba namijenjena izvozu izvan Unije mora napustiti područje Unije u roku od tri mjeseca ili 90 dana od datuma isporuke, s obzirom na to da samo prekoračenje ovog roka ima za posljedicu to da poreznog obveznika konačno lišava prava na izuzeće po ovoj isporuci.

22 Kao što proizlazi iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje, ova pitanja osobito se odnose na pitanje može li nacionalno zakonodavstvo propisivati da se, u slučaju isporuke robe namijenjene izvozu, izvoz dogodi unutar takvog roka koji bi omogućio da se takva isporuka smatra

isporukom izuzetom po izvozu.

23 U tom pogledu, valja utvrditi da, na temelju ?lanka 146. stavka 1. to?ke (b) Direktive 2006/112, države ?lanice izuzimaju isporuke robe koje na odredište izvan Unije otprema ili prevozi prodavatelj ili netko drugi za njegov ra?un. Ova odredba mora se tuma?iti zajedno s ?lankom 14. stavkom 1. spomenute direktive, prema kojem se „isporukom robe“ smatra prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.

24 Iz ovih odredaba, a osobito iz pojma „otpreme“ upotrijebljenog u navedenom ?lanku 146. stavku 1. to?ki (b), proizlazi da je izvoz robe obavljen i da je izuze?e isporuke za izvoz primjenjivo kad je pravo raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik preneseno na kupca, kada dobavlja? utvrdi da je to dobro otpremljeno ili prevezeno izvan Unije i kad je, nastavno na tu otpremu ili prijevoz, roba fizi?ki napustila podru?je Unije (vidjeti, što se ti?e isporuka unutar Zajednice, presude od 27. rujna 2007., *Teleos* i. dr., C?409/04, *Recueil*, str. I?7797., t. 42.; od 7. prosinca 2010., R., C?285/09, *Recueil*, str. I?12605., t. 41., kao i od 6. rujna 2012., *Mecsek-Gabona*, C?273/11, t. 31. i 32. kao i navedenu sudsku praksu).

25 U predmetu u glavnom postupku nije sporno da su se isporuke robe u smislu ?lanka 14. Direktive 2006/112 dogodile i da je roba na koju se odnose predmetne transakcije u glavnom postupku fizi?ki napustila podru?je Unije.

26 Suprotno odredbama Direktive 2006/112 koje se odnose na pravo na odbitak na koje se poziva ma?arska vlada, sukladno kojima se ovo pravo u na?elu ostvaruje u istom razdoblju tijekom kojeg nastane, ?lanak 146. stavak 1. to?ka (b) ove direktive ne predvi?a uvjet prema kojemu roba namijenjena izvozu mora napustiti podru?je Unije unutar to?no odre?enog roka da bi se primijenilo izuze?e po izvozu predvi?eno u navedenom ?lanku. Takav rok predvi?en je samo iznimno u ?lanku 147. stavku 1. to?ki (b) spomenute direktive za robu koja se nosi u osobnoj prtljazi putnika.

27 Iz toga slijedi da kvalificiranje transakcije kao isporuke za izvoz na temelju ?lanka 146. stavka 1. to?ke (b) Direktive 2006/112 ne ovisi o poštovanju to?no odre?enog roka u kojem doti?na roba mora napustiti carinsko podru?je Unije, a ?ije bi nepoštovanje za posljedicu imalo kona?no lišavanje poreznog obveznika prava na izuze?e po izvozu.

28 Me?utim, kao što proizlazi iz ?lanka 131. Direktive 2006/112, izuze?a predvi?ena u poglavljima 2. do 9. glave IX. ove direktive u kojoj se nalazi njezin ?lanak 146. primjenjuju se u uvjetima koje države ?lanice utvr?uju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene tih izuze?a i spre?avanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe.

29 Prilikom korištenja ovlasti koje im dodjeljuje navedeni ?lanak 131., države ?lanice moraju me?utim poštivati op?a na?ela prava koja su dio pravnog poretka Unije, u koja se osobito ubrajaju na?ela pravne sigurnosti, proporcionalnosti i zaštite legitimnih o?ekivanja (vidjeti, u tom smislu, presude od 21. velja?e 2008., *Netto Supermarkt*, C?271/06, *Recueil*, str. I?771., t. 18., kao i gore navedenu R., t. 45. i navedenu sudsku praksu).

30 Konkretno, kad je rije? o na?elu proporcionalnosti, Sud je ve? presudio da sukladno ovom na?elu države ?lanice moraju imati mogućnost poslužiti se sredstvima koja, dopuštaju?i u?inkovito ostvarivanje cilja unutarnjeg prava, istodobno štete što je manje mogu?e ciljevima i na?elima koja uspostavlja predmetno zakonodavstvo Unije (vidjeti, osobito, presudu od 18. studenoga 2010., X, C?84/09, *Recueil*, str. I?11645., t. 36. i navedenu sudsku praksu).

31 Dakle, iako je legitimno da mjere koje usvoje države ?lanice idu za što u?inkovitijim o?uvanjem prava državne riznice, te mjere ne smiju prelaziti ono što je nužno u tu svrhu (gore

navedena presuda Netto Supermarkt, t. 20.).

32 Što se ti?e cilja koji se ?eli posti?i rokom, a koji kod izlaska proizvoda namijenjenih izvozu s carinskog podru?ja Unije predvi?aju Stari zakon o PDV-u i Novi zakon o PDV-u, ma?arska vlada navela je da je taj rok nu?an kako bi se moglo kontrolirati uvjet izlaska koji implicira izuze?e po izvozu i koji omogu?uje nadležnom poreznom tijelu da sprije?i eventualnu utaju, izbjegavanje ili zloporabu.

33 U tom pogledu valja podsjetiti da je borba protiv eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe cilj koji Direktiva 2006/112 prepoznaje i poti?e (presuda od 6. prosinca 2012., Bonik, C?285/11, t. 35. i navedena sudska praksa). Tako je Sud presudio da cilj spre?avanja porezne utaje katkad opravdava povi?ene zahtjeve u pogledu obveza dobavlja?a (vidjeti, u tom smislu, gore navedene presude Teleos i. dr., t. 58., i Netto Supermarkt, t. 22.).

34 Stoga je dr?avama ?lanicama na?elno dopu?teno odrediti razuman rok za izvoz, vode?i pritom ra?una o poslovnim praksama u podru?ju izvoza u tre?e zemlje, kako bi se provjerilo je li roba koja je predmet isporuke za izvoz stvarno izašla iz Unije.

35 U biti, kao što je Komisija utvrdila u svojim o?itovanjima, nametanje to?no odre?enog roka prodavatelju robe namijenjene izvozu unutar kojega ta roba mora napustiti carinsko podru?je Unije, prikladno je sredstvo u tu svrhu.

36 Me?utim, takav rok ?iji istek dopu?ta oporezivanje isporuke robe namijenjene izvozu ne smije u tu svrhu prelaziti što je nu?no.

37 U tom pogledu, valja najprije utvrditi da ?injenica, da je isporuka robe namijenjene izvozu oporezovana na temelju propisa kao što je onaj u glavnom postupku zato što doti?na roba nije napustila podru?je Unije unutar roka koji on predvi?a, nema sama po sebi za posljedicu to da se taj propis treba smatrati neproporcionalnim. Sukladno temeljnom na?elu zajedni?kog sustava za PDV, ovaj se porez primjenjuje na svaku transakciju proizvodnje ili distribucije (vidjeti, osobito, presude od 27. rujna 2007., Collée, C?146/05, *Recueil*, str. I?7861., t. 22., kao i gore navedenu Bonik, t. 28.). Slijedi da se isporuku robe namijenjene prijevozu u na?elu mo?e oporezovati kada transakcija u pitanju, u razumnom roku predvi?enom primjenjivim nacionalnim propisom, ne ispunjava uvjete iz ?lanka 146. stavka 1. to?ke (b) Direktive 2006/112.

38 Uza sve to, prema podacima koje je dostavio sud koji je uputio zahtjev, rok za izlazak o kojemu je rije? u glavnom postupku prekluzivni je materijalni rok protiv kojega, nakon što on istekne, nema pravnog lijeka. Stoga, kada roba namijenjena izvozu ne napusti carinsko podru?je Unije unutar roka koji dodjeljuju Stari zakon o PDV-u i Novi zakon o PDV-u, isporuka tog dobra se kona?no oporezuje, ?ak i ako je spomenuta roba stvarno izašla iz Unije nakon što je rok predvi?en ovim zakonodavstvom bio istekao.

39 U tom pogledu, valja utvrditi da nacionalni propis kao što je onaj o kojemu je rije? u glavnom postupku, koji izuze?e po izvozu uvjetuje rokom za izlazak s, osobito, ciljem borbe protiv izbjegavanja i utaje poreza, ne omogu?uju?i pritom poreznim obveznicima da doka?u, kako bi ostvarili pravo na ovo izuze?e, da je uvjet izlaska ispunjen nakon isteka tog roka i koji iz razloga nepoštivanja navedenog roka ne predvi?a pravo poreznog obveznika na povrat ve? pla?enog PDV-a, ?ak i kad je on dostavio dokaz da je roba napustila carinsko podru?je Unije, prelazi ono što je nu?no za ostvarivanje spomenutog cilja.

40 U biti, u situaciji u kojoj su ispunjeni uvjeti za izuze?e po izvozu predvi?eni u ?lanku 146. stavku 1. to?ki (b) Direktive 2006/112, osobito izlazak doti?ne robe s carinskog podru?ja Unije, na temelju takve isporuke ne postoji nikakva obveza pla?anja PDV-a (vidjeti, analogijom, gore

navedenu presudu Collée, t. 30. i navedenu sudsku praksu). U takvim okolnostima, u na?elu više ne postoji opasnost od utaje poreza ili poreznih gubitaka koji bi mogli opravdati oporezivanje doti?ne transakcije.

41 Prema tome, valja zaklju?iti da nacionalni propis kao što je onaj o kojemu je rije? u glavnom postupku prelazi ono što je nužno radi ostvarivanja cilja spre?avanja izbjegavanja i utaje poreza.

42 Imaju?i u vidu sva prethodna razmatranja, na prethodna pitanja valja odgovoriti da se ?lanak 146. stavak 1. i ?lanak 131. Direktive 2006/112 moraju tuma?iti na na?in da im je protivan nacionalni propis prema kojem, u okviru isporuke za izvoz, roba namijenjena izvozu izvan Unije mora napustiti podru?je Unije u roku od tri mjeseca ili 90 dana od datuma isporuke, s obzirom na to da samo prekora?enje ovog roka ima za posljedicu to da poreznog obveznika kona?no lišava prava na izuze?e po ovoj isporuci.

Troškovi

43 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenog, Sud (peto vije?e) odlu?uje:

?lanak 146. stavak 1. i ?lanak 131. Direktive Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost moraju se tuma?iti na na?in da im je protivan nacionalni propis prema kojem, u okviru isporuke za izvoz, roba namijenjena izvozu izvan Unije mora napustiti podru?je Unije u roku od tri mjeseca ili 90 dana od datuma isporuke, s obzirom na to da samo prekora?enje ovog roka ima za posljedicu to da poreznog obveznika kona?no lišava prava na izuze?e po ovoj isporuci.

Potpisi

* Jezik postupka: ma?arski.