

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

z 19. decembra 2013 (*)

„DPH – Smernica 2006/112/ES – ?lánok 146 – Oslobodenia od dane pri vývoze – ?lánok 131 – Podmienky stanovené ?lenskými štátmi – Vnútroštátna právna úprava vyžadujúca, aby tovar ur?ený na vývoz opustil colné územie Európskej únie v pevnej lehote 90 dní od dátumu dodania“

Vo veci C?563/12,

ktorej predmetom je návrh na za?atie prejudiciálneho konania podľa ?lánku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Kúria (Ma?arsko) z 18. októbra 2012 a doru?ený Súdnu dvoru 5. decembra 2012, ktorý súvisí s konaním:

BDV Hungary Trading Kft., v likvidácii,

proti

Nemzeti Adó? és Vámhivatal Közép?magyarországi Regionális Adó F?igazgatósága,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory T. von Danwitz (spravodajca), sudcovia E. Juhász, A. Rosas, D. Šváby a C. Vajda,

generálny advokát: N. Wahl,

tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zrete?om na písomnú ?as? konania a po pojednávaní z 24. októbra 2013,

so zrete?om na pripomienky, ktoré predložili:

- BDV Hungary Trading Kft., v likvidácii, v zastúpení: Á. Gerey a D. Sobor, ügyvédek,
- Nemzeti Adó? és Vámhivatal Közép?magyarországi Regionális Adó F?igazgatósága, v zastúpení: Zs. Szilveszter a Zs. Tamásné Kajati, jogtanácsos,
- ma?arská vláda, v zastúpení: K. Szíjjártó, M. Z. Fehér a G. Koós, splnomocnení zástupcovia,
- grécka vláda, v zastúpení: I. Pouli a M. Tassopoulou, splnomocnené zástupkyne,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios, V. Bottka a A. Sipos, splnomocnení zástupcovia,

so zrete?om na rozhodnutie prijaté po vypo?utí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 15 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991 (Ú. v. ES L 376, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160, ďalej len „šiesta smernica“), ako aj článkov 131, 146 a 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou BDV Hungary Trading Kft. (ďalej len „BDV“), v dobrovoľnej likvidácii, a Nemzeti Adó és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (Krajské daňové riaditeľstvo stredného Maďarska, ktoré je súčasťou Národnej daňovej a colnej správy, ďalej len „Krajské daňové riaditeľstvo“) v súvislosti s oslobodením dodaní tovarov zasielaných alebo prepravovaných mimo Európskej únie od dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“).

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 15 body 1 a 2 šiestej smernice uvádza:

„Členské štáty oslobodia od dane nižšie uvedené položky bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia Spoločenstva a v súlade s podmienkami, ktoré členské štáty stanovujú na účely zabezpečenia správneho a jednoznačného uplatňovania tohto oslobodenia od dane a na účely predchádzania akýmkoľvek možným daňovým únikom, vyhýbaniu sa dani alebo zneužitiu dane:

1. dodanie tovaru, ktorý je zaslaný alebo prepravený predávajúcim alebo na jeho účet do miesta určenia mimo Spoločenstva;
2. dodanie tovaru, ktorý je zaslaný alebo prepravený nadobúdateľom alebo na jeho účet do miesta určenia mimo Spoločenstva, ak nadobúdateľ nie je usadený na ich území, s výnimkou tovaru prepravovaného samotným nadobúdateľom na účely vybavenia alebo zásobenia výletných lodí, rekreačných lietadiel alebo akýchkoľvek iných dopravných prostriedkov na súkromné použitie;

...“

4 Smernica 2006/112 v súlade so svojimi článkami 411 a 413 zrušila a nahradila od 1. januára 2007 právnu úpravu Únie v oblasti DPH, a to najmä šiestu smernicu. Podľa odôvodnení 1 a 3 smernice 2006/112 bolo prepracovanie šiestej smernice potrebné, aby boli všetky uplatniteľné ustanovenia uvedené jasne a prehľadne v prepracovanej štruktúre a prepracovanom znení, aj keď to v zásade neprinesie podstatné obsahové zmeny. Ustanovenia smernice 2006/112 sú tak v podstate zhodné so zodpovedajúcimi ustanoveniami šiestej smernice.

5 V súlade s článkom 14 ods. 1 smernice 2006/112:

„Dodanie tovaru“ je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ.“

6 Podľa článku 131 tejto smernice:

„Oslobodenia od dane ustanovené v kapitolách 2 až 9 [hlavy IX smernice 2006/112] sa uplatňujú

bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia Spoločenstva a v súlade s podmienkami, ktoré členské štáty stanovia na účely zabezpečenia správneho a jednoznačného uplatňovania tohto oslobodenia od dane a na účely predchádzania akýmkoľvek možným daňovým únikom, vyhýbaniu sa dani alebo zneužitiu dane.“

7 Článok 146 uvedenej smernice v kapitole 6 nazvanej „Oslobodenie od dane pri vývoze“ a patriacej do hlavy IX tejto smernice v odseku 1 stanovuje:

„1. Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

a) dodanie tovaru, ktorý je zaslaný alebo prepravený predávajúcim alebo na jeho účet do miesta určenia mimo Spoločenstva;

b) dodanie tovaru, ktorý je zaslaný alebo prepravený nadobúdateľom alebo na jeho účet do miesta určenia mimo Spoločenstva, ak nadobúdateľ nie je usadený na ich území, s výnimkou tovaru prepravovaného samotným nadobúdateľom na účely vybavenia alebo zásobenia výletných lodí, rekreačných lietadiel alebo akýchkoľvek iných dopravných prostriedkov na súkromné použitie;

...“

8 Článok 273 smernice 2006/112 stanovuje:

„Členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.

Možnosť ustanovená v prvom pododseku sa nesmie použiť na uloženie ďalších povinností fakturácie ako tých, ktoré sú stanovené v kapitole 3.“

Maďarské právo

9 § 11 ods. 1 zákona č. LXXIV z roku 1992 o dani z pridanej hodnoty (*Magyar Közlöny* 1992/128, ďalej len „predchádzajúci zákon o DPH“) definuje pojem „vývoz tovarov“ takto:

„Vývoz tovarov: akékoľvek dodanie tovaru, v priamom dôsledku ktorého colný orgán najneskôr v posledný deň tretieho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom sa uskutočnilo dodanie, uskutoční výstup tovarov na územie tretej krajiny ako konečného miesta určenia. Tovary nesmeli byť medzi okamihom dodania a okamihom výstupu z územia používané alebo zhodnotené, čím nie je dotknutá možnosť ich skúšky alebo ich výroby na skúšku.“

10 § 29 tohto zákona stanovuje:

„Od dane sú oslobodené:

a) vývozy tovarov,

...“

11 Zákon ?. CXXVII z roku 2007 o dani z pridanej hodnoty (*Magyar Közlöny* 2007/155, ďalej len „nový zákon o DPH“) nadobudol účinnosť 1. januára 2008. § 98 tohto zákona stanovuje:

„1. Od dane sú oslobodené dodania tovarov zaslaných poštou alebo prepravených z krajiny do krajiny mimo Spoločenstva pod podmienkou, že zaslanie alebo preprava:

- a) uskutoční samotný dodávateľ alebo tretia osoba konajúca na jeho účet;
- b) uskutoční samotný nadobúdateľ alebo tretia osoba konajúca na jeho účet, ak sú splnené doplňujúce podmienky upravené odsekmi 3 a 4 [tohto paragrafu] alebo § 99 a § 100 tohto zákona.

2. Odsek 1 sa uplatní, ak sú splnené tieto podmienky:

- a) orgán, ktorý uskutočňuje výstup tovarov z územia Spoločenstva, potvrdil, že uvedené územie opustili v čase dodania alebo najneskôr v lehote 90 dní od dátumu, kedy sa uskutočnilo dodanie, a
- b) dodané tovary nesmeli byť v lehote upravenej v písmene a) používané v súlade s ich určením alebo inak zhodnotené, čím nie je dotknutá možnosť ich skúšky alebo ich výroby na skúšku.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

12 Spoločnosť BDV v rokoch 2007 a 2008 podnikala vo veľkoobchode s konzervami. Tento podnik v rámci svojej činnosti predával výrobky, ktoré vyrábal v Maďarsku, v tretích krajinách. Zmluvy uzatvorené s kupujúcimi usadenými mimo colného územia Únie obsahovali jednu z doložiek medzinárodného obchodu vypracovaných Medzinárodnou obchodnou komorou (doložky nazývané „Incoterms 2000“), a to doložku „zo závodu“ („ex-works“ alebo EXW), z ktorej vyplývalo, že kupujúci preberá tovar pri dverách priestorov predávajúceho.

13 Pri daňovej kontrole vykonanej v spoločnosti BDV, týkajúcej sa obdobia od 1. januára 2007 do 31. decembra 2009, s výnimkou obdobia od 1. júla 2007 do 31. marca 2008, daňový orgán konštatoval, že tento podnik vo svojich účtovných záznamoch o DPH a vo svojich daňových priznaniach k DPH týkajúcich sa kontrolovaného obdobia posúdil určité z týchto transakcií ako predaj na vývoz, hoci výrobky určené na vývoz vystúpili z colného územia Únie po uplynutí lehoty, ktorá je v tejto súvislosti stanovená v § 11 ods. 1 predchádzajúceho zákona o DPH a od 1. januára 2008 v § 98 ods. 1 nového zákona o DPH.

14 Nemzeti Adó és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága rozhodnutím z 22. októbra 2010 uložil spoločnosti BDV dodatočnú daň na základe opravného daňového výmeru, ako aj daňovú pokutu a úroky z omeškania z dôvodu, že k odoslaniu tovaru do tretích krajín došlo po uplynutí lehoty stanovenej vo vnútroštátnej právnej úprave.

15 BDV podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu, v ktorej tvrdila, že uvedené ustanovenia predchádzajúceho a nového zákona o DPH sú v rozpore so šiestou smernicou, ako aj so smernicou 2006/112. V žalobe uviedla, že všetky dodania, ktorých sa týka uvedené rozhodnutie, boli skutočne odoslané mimo Únie. Okrem toho na základe zmluvnej doložky „ex-works“ prináležala zodpovednosť za dopravu tovaru kupujúcim. Keďže pravidelne vyzývala kupujúcich k tomu, aby sa doprava tovaru mimo Únie uskutočnila v požadovaných lehotách, preukázala vyžadovanú starostlivosť.

16 Budapest Környéki Törvényszék (Okresný súd v Budapešti) vyhovel žalobe spoločnosti BDV. Tento súd usúdil, že lehota na výstup upravená v maďarskej právnej úprave sa nemôže

uplatní?, ak sa zistí, že skutočne došlo k vývozu tovaru. Podmienky uplatnenia oslobodenia od dane pri vývoze, ktoré môžu členské štáty stanoviť, totiž podľa judikatúry Súdneho dvora nemôžu ani ísť nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľov definovaných šiestou smernicou a smernicou 2006/112, ani ohroziť neutralitu DPH.

17 Žalovaný vo veci samej podal proti tomuto rozsudku odvolanie na Kúria (Najvyšší súd). Tvrdil, že v súlade s vnútroštátnou právnou úpravou možno predajnú transakciu považovať za predaj na vývoz oslobodený od dane, len ak tovar opustí územie Únie v lehote definovanej touto právnou úpravou.

18 Kúria v tejto súvislosti uvádza, že táto lehota na opustenie územia nepredstavuje procesnú lehotu, čiže „technickú lehotu“, ktorú možno opraviť, ale „hmotnoprávnu premiäciú lehotu“. Z tohto dôvodu pokiaľ daňový orgán skonštatuje prekročenie uvedenej lehoty, dotknuté ekonomické transakcie nemožno posúdiť ako predaj na vývoz, a preto sú zdanené.

19 Za týchto podmienok Kúria rozhodla prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Možno článok 15 [šiestej smernice] a článok 146 smernice [2006/112] vykladať v tom zmysle, že na to, aby prepravu tovaru určeného na vývoz mimo územia Spoločenstva bolo možné považovať za dodanie oslobodené od dane na účely vývozu, musí sa táto preprava uskutočniť v určitej lehote?

2. Majú pre odpoveď [na prvú otázku] význam podmienky dodania, skutočnosť, že predávajúci, kupujúci alebo prepravca konal v dobrej alebo zlej viere, s náležitou starostlivosťou alebo prípadne pochybil, zdaňovacie obdobie alebo skutočnosť, že k preprave tovaru skutočne došlo po uplynutí určenej lehoty, ale pred uplynutím premiäcej lehoty na vyísenie dane?

3. Je zlučiteľné so zásadami daňovej neutrality, právnej istoty a proporcionality, ak právne predpisy členského štátu stanovia doplňujúce požiadavky k ustanoveniam [vyššie uvedených smerníc] a podmienka oslobodenie vývozu od dane objektívnymi a kumulatívnymi požiadavkami, ktoré v [nich] nie sú uvedené?

4. Majú sa článok 15 [šiestej smernice] a články 131 a 273 [smernice 2006/112] vykladať v tom zmysle, že členský štát môže – s cieľom predchádzať daňovým podvodom, daňovým únikom a zneužitiam dane a s cieľom zabezpečiť správne vyísenie a výber dane – stanoviť pre vývoz oslobodený od dane také požiadavky, aké sú stanovené v § 11 ods. 1 [predchádzajúceho zákona o DPH] a v § 98 ods. 1 [nového zákona o DPH]?

5. Je v súlade so základnými zásadami práva Únie a s ustanoveniami [týchto smerníc], ak daňový orgán v prípade nesplnenia podmienok, ktoré nie sú uvedené [v článku 15 šiestej smernice a článku 146 smernice 2006/112], zmení kvalifikáciu vývozu oslobodeného od dane a žiada od zdaniteľnej osoby zaplatenie dane, a ak áno, za akých okolností?“

O prejudiciálnych otázkach

20 Na úvod treba poznamenať, že položené otázky odkazujú tak na šiestu smernicu, ako aj na smernicu 2006/112, hoci spor vo veci samej sa týka predajných transakcií, ktoré sa uskutočnili po 1. januári 2007. Ako bolo uvedené v bode 4 tohto rozsudku, smernica 2006/112 s účinnosťou od tohto dátumu zrušila a nahradila šiestu smernicu. Za týchto podmienok treba skúmať položené otázky len vo vzťahu k ustanoveniam smernice 2006/112.

21 Vnútroštátny súd sa svojimi otázkami, ktoré je vhodné skúmať spoločne, v podstate pýta, či

sa ?lánok 146 ods. 1 a ?lánok 131 smernice 2006/112 majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej v rámci dodania na vývoz musia tovary určené na vývoz mimo Únie opustiť územie Únie v pevnej lehote troch mesiacov alebo 90 dní od dátumu dodania, pokiaľ samotné prekroenie tejto lehoty má za následok definitívne odatie práva zdanitenej osoby na oslobodenie tohto dodania od dane.

22 Ako vyplýva z rozhodnutia vnútroštátneho súdu, tieto otázky sa osobitne týkajú toho, či na to, aby sa v prípade dodania tovaru určeného na vývoz mohlo toto dodanie považovať za dodanie na vývoz oslobodené od dane, môže vnútroštátna právna úprava vyžadovať, aby k vývozu došlo v takejto lehote.

23 V tejto súvislosti je vhodné uviesť, že na základe ?lánku 146 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112 ?lenské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru, ktorý je zaslaný alebo prepravený nadobúdateľom alebo na jeho účet do miesta určenia mimo Únie. Toto ustanovenie treba chápať v spojení s ?lánkom 14 ods. 1 uvedenej smernice, podľa ktorého sa za „dodanie tovaru“ považuje prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ.

24 Z týchto ustanovení a najmä z pojmu „zaslaný“ použitého v uvedenom ?lánku 146 ods. 1 písm. b) vyplýva, že vývoz tovaru sa vykoná a oslobodenie dodania na vývoz od dane je uplatniteľné vtedy, ak bolo na kupujúceho prevedené právo nakladať s týmto tovarom ako majiteľ, ak predávajúci preukáže, že tento tovar bol zaslaný alebo prepravený mimo Únie a že v nadväznosti na toto zaslanie alebo na túto prepravu tovar fyzicky opustil územie Únie (pozri, pokiaľ ide o dodania v rámci Spoločenstva, rozsudky z 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04, Zb. s. I-77797, bod 42; zo 7. decembra 2010, R., C-285/09, Zb. s. I-12605, bod 41, ako aj zo 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, body 31 a 32, ako aj citovanú judikatúru).

25 Vo veci samej je nesporné, že došlo k dodaniu tovarov v zmysle ?lánku 14 smernice 2006/112 a že tovary, ktorých sa týkali predmetné transakcie vo veci samej, fyzicky opustili územie Únie.

26 ?lánok 146 ods. 1 písm. b) tejto smernice 2006/112 na rozdiel od jej ustanovení týkajúcich sa práva na odpočet, na ktoré sa odvoláva maarská vláda a v súlade s ktorými sa toto právo vykonáva v zásade počas rovnakého obdobia ako obdobie, počas ktorého vzniklo, nestanovuje podmienku, podľa ktorej by tovar určený na vývoz musel na to, aby bolo uplatniteľné oslobodenie od dane pri vývoze upravené v uvedenom ?lánku, opustiť colné územie Únie v presnej lehote. Takáto lehota je upravená len výnimočne v ?lánku 147 ods. 1 písm. b) uvedenej smernice, pokiaľ ide o tovar, ktorý sa má prevážať v osobnej batožine cestujúcich.

27 Z toho vyplýva, že posúdenie transakcie ako dodanie na vývoz na základe ?lánku 146 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112 nemôže závisieť od dodržania presnej lehoty, v ktorej dotknutý tovar musí opustiť colné územie Únie a ktorej nedodržanie má za následok definitívne odatie práva zdanitenej osoby na oslobodenie od dane pri vývoze.

28 Ako však vyplýva z ?lánku 131 smernice 2006/112, oslobodenia od dane upravené v kapitolách 2 až 9 hlavy IX tejto smernice, kam patrí aj ?lánok 146 tejto smernice, sa uplatňujú za podmienok, ktoré ?lenské štáty stanovujú na účely zabezpečenia správneho a jednoznačného uplatňovania uvedených oslobodení a na účely predchádzania akýmkoľvek daňovým podvodom, daňovým únikom a zneužitiam dane.

29 ?lenské štáty však pri výkone právomocí, ktoré im priznáva uvedený ?lánok 131, musia dodržiavať všeobecné právne zásady, ktoré sú súčasťou právneho poriadku Únie, medzi ktoré patria najmä zásada právnej istoty, zásada proporcionality a zásada ochrany legitímnej dôvery (pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. februára 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Zb. s. I-7771,

bod 18, ako aj R., už citovaný, bod 45 a citovaný judikatúru).

30 Osobitne pokiaľ ide o zásadu proporcionality, Súdny dvor už rozhodol, že členské štáty musia v súlade s touto zásadou použiť také prostriedky, ktoré okrem toho, že umožnia účinne dosiahnuť cieľ sledovaný vnútroštátnym právom, v čo najmenšej miere zasahujú do cieľov a zásad stanovených dotknutou právnou úpravou Únie (pozri najmä rozsudok z 18. novembra 2010, X, C-84/09, Zb. s. I-11645, bod 36 a citovaný judikatúru).

31 Hoci je teda legitímne, že cieľom opatrení prijatých členskými štátmi je čo najúčinnnejšie chrániť práva týkajúce sa verejných financií, tieto opatrenia nesmú zachádzať nad rámec toho, čo je na dosiahnutie tohto cieľa potrebné (rozsudok Netto Supermarkt, už citovaný, bod 20).

32 Pokiaľ ide o cieľ sledovaný lehotou, ktorú predchádzajúci zákon o DPH a nový zákon o DPH stanovujú na výstup tovarov určených na vývoz z colného územia Únie, maďarská vláda uviedla, že táto lehota je potrebná na to, aby bolo možné skontrolovať podmienku výstupu, ktorú zahŕňa oslobodenie od dane pri vývoze, a aby umožnila daňovým orgánom predchádzať akýmkoľvek možným podvodom, únikom alebo zneužitiam.

33 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112 (rozsudok zo 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, bod 35 a citovaná judikatúra). Súdny dvor tak rozhodol, že cieľ spočívajúci v predchádzaní daňovým podvodom niekedy odôvodňuje vyššie požiadavky vo vzťahu k povinnostiam dodávateľov (pozri v tomto zmysle rozsudky Teleos a i., už citovaný, bod 58, ako aj Netto Supermarkt, už citovaný bod 22).

34 Členské štáty teda v zásade majú možnosť stanoviť primeranú lehotu na vývoz s prihliadnutím na obchodnú prax v oblasti vývozu v tretích štátoch, s cieľom preveriť, či tovar, ktorý je predmetom dodania na vývoz, skutočne opustil územie Únie.

35 Ako totiž Komisia uviedla vo svojich pripomienkach, skutočnosť, že predajcovi tovaru určeného na vývoz je uložená presná lehota, na konci ktorej musí tento tovar opustiť colné územie Únie, predstavuje na tento účel primeraný prostriedok.

36 Takáto lehota, ktorej uplynutie umožňuje zdaniť dodanie tovaru určeného na vývoz, však nemôže ísť nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie tohto cieľa.

37 V tejto súvislosti je vhodné najprv uviesť, že skutočnosť, že dodanie tovaru určeného na vývoz sa zdaňuje na základe takej právnej úpravy, o akú ide vo veci samej, pokiaľ dotknutý tovar neopustil územie Únie v lehote stanovenej touto právnou úpravou, nemá sama osebe za následok, že by túto právnú úpravu bolo potrebné považovať za neproporcionálnu. V súlade so základnou zásadou spoločného systému DPH sa táto daň vzťahuje na daň na všetky výrobné alebo distribučné transakcie (pozri najmä rozsudky z 27. septembra 2007, Collée, C-146/05, Zb. s. I-7861, bod 22, ako aj Bonik, už citovaný, bod 28). Z toho vyplýva, že dodanie tovaru určeného na vývoz môže byť v zásade zdanené, pokiaľ predmetná transakcia nespôsobí v primeranej lehote upravenej uplatniteľnou vnútroštátnou právnou úpravou podmienky článku 146 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112.

38 Podľa údajov poskytnutých vnútroštátnym súdom však predstavuje lehota na výstup, o ktorú ide vo veci samej, hmotnoprávnu premlčiaciu lehotu, ktorej prekroenie nemožno napraviť. Pokiaľ teda tovar určený na vývoz neopustí colné územie Únie v lehote stanovenej predchádzajúcim zákonom o DPH a novým zákonom o DPH, dodanie tohto tovaru sa definitívne zdaní, hoci uvedený tovar skutočne opustil územie Únie po uplynutí lehoty upravenej touto právnou úpravou.

39 V tejto súvislosti treba uviesť, že taká vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, ktorá podmieňuje oslobodenie od dane pri vývoze lehotou na výstup, najmä s cieľom boja proti daťovým únikom a daťovým podvodom, priťom zdanitejným osobám neumožňuje, aby na účely získania tohto oslobodenia preukázali, že podmienka výstupu bola splnená po uplynutí tejto lehoty, a neupravuje právo zdanitej osoby na vrátenie DPH, ktorá už bola zaplatená z dôvodu nedodržania uvedenej lehoty, pokiaľ predloží dôkaz, že tovar opustil colné územie Únie, zachádza nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie uvedeného cieľa.

40 V situácii, keď je preukázané splnenie podmienok oslobodenia od dane pri vývoze upravených v článku 146 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112, najmä výstup predmetných tovarov z colného územia Únie, totiž nie je na základe takéhoto dodania splatná žiadna DPH (pozri analogicky rozsudok Collée, už citovaný, bod 30 a citovaný judikatúru). Za takýchto okolností už v zásade neexistuje riziko daťového podvodu alebo daťových strát, ktoré by mohlo odôvodniť zdanenie predmetnej transakcie.

41 Preto treba určiť, že vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, zachádza nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľa a predchádzania daťových únikov a daťových podvodov.

42 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na prejudiciálne otázky odpovedať, že článok 146 ods. 1 a článok 131 smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej v rámci dodania na vývoz musia tovary určené na vývoz mimo Únie opustiť územie Únie v pevnej lehote troch mesiacov alebo 90 dní od dátumu dodania, pokiaľ má samotné prekroenie tejto lehoty za následok definitívne odňatie práva zdanitej osoby na oslobodenie tohto dodania od dane.

O trovách

43 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, 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 Súdný dvor (piata komora) rozhodol takto:

Článok 146 ods. 1 a článok 131 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej v rámci dodania na vývoz musia tovary určené na vývoz mimo Európskej únie opustiť územie Európskej únie v pevnej lehote troch mesiacov alebo 90 dní od dátumu dodania, pokiaľ má samotné prekroenie tejto lehoty za následok definitívne odňatie práva zdanitej osoby na oslobodenie tohto dodania od dane.

Podpisy

* Jazyk konania: ma?ar?ina.