

SODBA SODIŠ?A (peti senat)

z dne 19. decembra 2013(*)

„DDV – Direktiva 2006/112/ES – ?len 146 – Oprostitve pri izvozu – ?len 131 – Pogoji, ki jih dolo?ijo države ?lanice – Nacionalna zakonodaja, ki dolo?a, da mora blago, namenjeno za izvoz, zapustiti carinsko obmo?je Evropske unije v roku 90 dni po dobavi“

V zadevi C?563/12,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Kúria (Madžarska) z odlo?bo z dne 18. oktobra 2012, ki je prispela na Sodiš?e 5. decembra 2012, v postopku

BDV Hungary Trading Kft., v likvidaciji,

proti

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

SODIŠ?E (peti senat),

v sestavi T. von Danwitz (poro?evalec), predsednik senata, E. Juhász, A. Rosas, D. Šváby in C. Vajda, sodniki,

generalni pravobranilec: N. Wahl,

sodna tajnica: C. Strömholm, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 24. oktobra 2013,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za BDV Hungary Trading Kft., v likvidaciji, Á. Gerey in D. Sobor, ügyvédek,
- za Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép?magyarországi Regionális Adó F?igazgatósága Zs. Szilveszter in Zs. Tamásné Kajati, jogtanácsos,
- za madžarsko vlado K. Szíjjártó, M. Z Fehér in G. Koós, agenti,
- za grško vlado I. Pouli in M. Tassopoulou, agentki,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios, V. Bottka in A. Sipos, agenti,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lena 15 Šeste direktive

Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9 zvezek 1 str. 160; v nadaljevanju: Šesta direktiva), in členov 131, 146 in 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo BDV Hungary Trading Kft. (v nadaljevanju: BDV) v prostovoljni likvidaciji in Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (generalni davčni urad za osrednjo Madžarsko nacionalne davčne in carinske uprave) zaradi oprostitve davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za dobavo blaga, ki se odpošlje ali odpelje v namembni kraj zunaj Evropske unije.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 15, točki 1 in 2, Šeste direktive določa:

„Brez vpliva na druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanja ali zlorab davka, oprostitjo:

1. dobavo blaga, ki ga prodajalec ali druga oseba za njegov račun odpošlje ali odpelje v namembni kraj zunaj Skupnosti;
2. dobavo blaga, ki ga kupec ali druga oseba, ki nima sedeža na ozemlju države, za njegov račun odpošlje ali odpelje v namembni kraj izven Skupnosti, razen blaga, ki ga prevaža kupec sam in je namenjeno opremljanju, oskrbovanju z gorivom in drugemu oskrbovanju zasebnih olinov, zasebnih zrakoplovov ali katerih koli drugih prevoznih sredstev za zasebno rabo;

[...]“.

4 Direktiva 2006/112 je v skladu s svojima členoma 411 in 413 s 1. januarjem 2007 razveljavila in nadomestila zakonodajo Unije o DDV, med drugim Šesto direktivo. V skladu z uvodnima izjavama 1 in 3 Direktive 2006/112 je bilo treba Šesto direktivo preoblikovati zaradi jasne in racionalne predstavitve veljavnih določb v preoblikovani strukturi in besedilu, vendar na celoma brez vsebinskih sprememb. Določbe Direktive 2006/112 so tako v bistvu enake ustreznim določbam Šeste direktive.

5 Člen 14(1) Direktive 2006/112 določa:

„Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.“

6 Člen 131 te direktive določa:

„Oprostitve iz poglavij 2 do 9 [naslov IX Direktive 2006/112] se uporabljajo brez vpliva na druge določbe Skupnosti in pod pogoji, ki jih določijo države članice zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe teh oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih davčnih utaj, izogibanja in zlorab.“

7 Člen 146(1) v poglavju 6, ki je naslovljeno „Oprostitve pri izvozu“, v okviru naslova IX navedene direktive določa:

„Države članice oprostiti naslednje transakcije:

- (a) dobavo blaga, ki ga prodajalec ali druga oseba za njegov račun odpošlje ali odpelje v namembni kraj zunaj Skupnosti;
 - (b) dobavo blaga, ki ga pridobitelj, ki nima sedeža na njihovem ozemlju, ali druga oseba za njegov račun odpošlje ali odpelje v namembni kraj zunaj Skupnosti, razen blaga, ki ga prevažata pridobitelj sam in je namenjeno opremljanju, oskrbovanju z gorivom in drugemu oskrbovanju zasebnih plovil, zasebnih zrakoplovov ali katerih koli drugih prevozni sredstev za zasebno rabo;
- [...]“.

8 Člen 273 Direktive 2006/112 določa:

„Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.

Možnost, ki je predvidena v prvem pododstavku, se ne more uporabljati za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem računov, ki jih je več, kot je določeno v poglavju 3“.

Madžarsko pravo

9 V členu 11(1) zakona št. LXXIV iz leta 1992 o davku na dodano vrednost (Magyar Közlöny 1992/128, v nadaljevanju: prej veljavni zakon o DDV) je „izvoz blaga“ opredeljen tako:

„Izvoz blaga: vsaka dobava blaga, na podlagi katere carinski organ najkasneje zadnji dan tretjega meseca po dnevu dobave blago prepusti proti ozemlju tretje države, ki je namembni kraj. Blaga ni mogoče uporabiti ali obdelati od trenutka dobave do zapustitve ozemlja, pri čemer to ne vpliva na njegovo testiranje ali testno proizvodnjo.“

10 Člen 29 tega zakona določa:

„Davka se oprosti:

- (a) izvoz blaga,

[...]“.

11 Zakon št. CXXVII iz leta 2007 o davku na dodano vrednost (Magyar Közlöny 2007/155, v nadaljevanju: novi zakon o DDV) je začel veljati 1. januarja 2008. Člen 98 tega zakona določa:

„1. Davka so oproščene dobave blaga odposlane po pošti ali odpeljane iz države v državo zunaj Skupnosti, če odpošiljanje ali prevoz:

- (a) opravi dobavitelj ali tretja oseba za njegov račun;
- (b) opravi pridobitelj ali tretja oseba za njegov račun, če so izpolnjeni dodatni pogoji iz odstavkov 3 in 4 [tega člena] ali členov 99 in 100 tega zakona.

2. Odstavek 1 se uporabi, če so izpolnjeni ti pogoji:

- (a) organ, ki spusti blago iz ozemlja Skupnosti, mora potrditi, da je blago navedeno ozemlje zapustilo v trenutku dobave ali najkasneje v roku 90 dni po datumu dobave, in
- (b) dobavljenega blaga v roku iz točke (a) ni mogoče uporabiti v skladu z njegovim namenom ali drugače obdelati, pri čemer to ne vpliva na njegovo testiranje ali testno proizvodnjo.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

12 Družba BDV je v letih 2007 in 2008 opravljala dejavnost trgovine na debelo s konzervami. V okviru svoje dejavnosti je izdelke, ki jih je proizvedla na Madžarskem, tržila v tretjih državah. Pogodbe, sklenjene s kupci s sedežem zunaj carinskega območja Unije, so vsebovale eno od trgovinskih klavzul, ki jih je oblikovala Mednarodna trgovinska zbornica (klavzule, imenovane „Incoterms 2000“), in sicer „franko tovarna“ („ex works“ ali EXW), v skladu s katero kupec prevzame blago pri vratih prodajalčevih prostorov.

13 Davčni organ je pri davčnem nadzoru družbe BDV za obdobje od 1. januarja 2007 do 31. decembra 2009, z izjemo obdobja od 1. julija 2007 do 31. marca 2008, ugotovil, da je ta družba v evidenci za DDV in v svojih obračunih DDV za obdobje, ki je bilo predmet nadzora, nekatere od teh transakcij opredelila kot dobave pri izvozu, čeprav so proizvodi, namenjeni izvozu, zapustili carinsko območje Unije po poteku roka, ki je v zvezi s tem določen v členu 11(1) nekdanjega zakona o DDV, od 1. januarja 2008 pa v členu 98(1) novega zakona o DDV.

14 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága je z odločbo z dne 22. oktobra 2010 družbi BDV naložil plačilo davčnega dolga iz naslova odmere davka in davčno globo z zamudnimi obrestmi, ker je bilo blago v tretje države poslano po preteku roka, določenega v nacionalni zakonodaji.

15 Družba BDV je zoper to odločbo vložila tožbo, pri čemer je trdila, da so navedene določbe nekdanjega in novega zakona o DDV v nasprotju s Šesto direktivo in Direktivo 2006/112. V tožbi je navedla, da so bile vse dobave blaga, na katero se nanaša navedena odločba, dejansko poslane v namembni kraj zunaj Unije. Poleg tega naj bi imel na podlagi pogodbene klavzule „ex works“ odgovornost za prevoz blaga kupec. Z rednim spodbujanjem kupcev, da se blago odpelje v namembni kraj zunaj Unije v zahtevanih rokih, naj bi izkazala zahtevano skrbnost.

16 Budapest Környéki Törvényszék (okrajno sodišče v Budimpešti) je tožbi družbe BDV ugodilo. Ugotovilo je, da roka za zapustitev, določenega v madžarski zakonodaji, ni mogoče uporabiti, ker je ugotovljeno, da so bili proizvodi dejansko izvoženi. Pogoji, ki jih države članice lahko določijo za uporabo oprostitve pri izvozu, naj v skladu s sodno prakso Sodišča ne bi smeli presegati tega, kar je nujno za uresničevanje ciljev, ki jih določata Šesta direktiva in Direktiva 2006/112, niti ogrožati nevtralnosti DDV.

17 Tožena stranka iz postopka v glavni stvari je zoper to sodbo vložila pritožbo pri Kúria (vrhovno sodišče). Trdila je, da je prodajo v skladu z nacionalno zakonodajo mogoče opredeliti kot oproščeno dobavo pri izvozu samo, če je proizvod v roku, določenem v tej zakonodaji, zapustil ozemlje Unije.

18 Kúria v zvezi s tem trdi, da ta rok za zapustitev ozemlja ni procesni rok, imenovan „tehnični (instrukcijski) rok“, ki ga je mogoče spremeniti, ampak „prekluzivni rok materialnega prava“. Če davčna uprava ugotovi prekoračitev navedenega roka, naj zadevnih gospodarskih transakcij torej ne bi bilo mogoče opredeliti za „oproščene dobave pri izvozu“, ampak bi jih bilo treba obdavčiti.

19 V teh okoliščinah je Kúria prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo

ta vprašanja:

- „1. Ali je mogoče člen 15 [Šeste direktive] in člen 146 [Direktive 2006/112] razlagati tako, da mora biti prevoz blaga, namenjenega za izvoz, z ozemlja Skupnosti opravljen v določenem roku, zato da se lahko opredeli za oproščeno dobavo pri izvozu?
2. Ali so pri odgovoru na prvo vprašanje upoštevne mednarodne trgovinske klavzule; to, da so prodajalec, kupec ali prevoznik ravnali v dobri ali slabi veri ter z ustrezno skrbnostjo ali morebiti krivdno; rok za obračun; ali dejstvo, da se prevoz blaga dejansko opravi zunaj roka, vendar znotraj prekluzivnega roka za obračun davka?
3. Ali je to, da ureditev države članice določa dodatne zahteve glede na določene [v navedenih direktivah] in kot pogoj za obravnavo izvoza kot oproščenega določa objektivne in kumulativne zahteve, ki niso navedene v teh dveh direktivah, združljivo z načeli davčne nevtralnosti, pravne varnosti in sorazmernosti?
4. Ali je mogoče člen 15 [Šeste direktive] ter člena 131 in 273 [Direktive 2006/112] razlagati tako, da lahko država članica zaradi preprečevanja davčnih utaj, izogibanja in zlorab ter pravilnega obračunavanja in pobiranja DDV oprošteni izvoz pogoji z zahtevami, kot so določene v členu 11(1) [prej veljavnega zakona o DDV] in členu 98(1) [novega zakona o DDV]?
5. Ali je to, da davčni organ zaradi neizpolnjevanja zahtev, ki jih ni [v členih 15 Šeste Direktive in 146 Direktive 2006/112], spremeni opredelitev oproščenega izvoza in od davčnega zavezanca zahteva plačilo davka, v skladu s temeljnimi načeli prava Unije in določbami [teh direktiv]? Če je odgovor pritrdilen, v kakšnih okoliščinah je to mogoče?

Vprašanja za predhodno odločanje

20 Najprej je treba poudariti, da se postavljena vprašanja nanašajo na Šesto direktivo in Direktivo 2006/112, čeprav se spor o glavni stvari nanaša na prodajne transakcije, izvedene po 1. januarju 2007. Kot je bilo navedeno v točki 4 te sodbe, je Direktiva 2006/112 na ta datum razveljavila in nadomestila Šesto direktivo. V teh okoliščinah je treba postavljena vprašanja obravnavati zgolj glede na določbe Direktive 2006/112.

21 Predložitveno sodišče z vprašanji, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člena 146(1) in 131 Direktive 2006/112 razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi, v skladu s katero mora v okviru dobave za izvoz blago, namenjeno izvozu v namembni kraj zunaj Unije, zapustiti ozemlje Unije v roku treh mesecev ali 90 dni po datumu dobave, pri čemer davčni zavezanec zgolj zaradi prekoračitve tega roka dokončno izgubi pravico do oprostitve te dobave.

22 Kot izhaja iz predložitvene odločbe, se ta vprašanja natančneje nanašajo na to, ali nacionalna zakonodaja lahko določi, da se pri dobavi blaga, namenjenega za izvoz, izvoz šteje za oproščeno dobavo zgolj, če je opravljen v takem roku.

23 V zvezi s tem je treba poudariti, da v skladu s členom 146(1)(b) Direktive 2006/112 države članice oprostijo dobavo blaga, ki ga pridobitelj ali druga oseba za njegov račun odpošlje ali odpelje v namembni kraj zunaj Unije. To določbo je treba razlagati v povezavi s členom 14(1) navedene direktive, ki določa da „dobava blaga“ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.

24 Iz teh določb in med drugim pojma „odpošlje“ iz navedenega člena 146(1)(b) izhaja, da je izvoz blaga opravljen in se oprostitev dobave za izvoz uporabi, če je bila pravica do razpolaganja s tem blagom kot lastnik prenesena na kupca, če je dobavitelj dokazal, da je bilo to blago odposlano

ali odpeljano v namembni kraj zunaj Unije in če je blago po tem pošiljanju ali prevozu fizično zapustilo ozemlje Unije (glej glede dobav znotraj Skupnosti sodbe z dne 27. septembra 2007 v zadevi Teleos in drugi, C-409/04, ZOdl., str. I-7797, točka 42; z dne 7. decembra 2010 v zadevi R., C-285/09, ZOdl., str. I-12605, točka 41, in z dne 6. septembra 2012 v zadevi Mecsek-Gabona, C-273/11, točki 31 in 32 ter navedena sodna praksa).

25 V postopku v glavni stvari ni sporno, da je bila dobava blaga v smislu člena 14 Direktive 2006/112 opravljena in da je blago, na katero se nanašajo transakcije, ki se obravnavajo v postopku v glavni stvari, fizično zapustilo ozemlje Unije.

26 Drugače kot določbe Direktive 2006/112, ki se nanašajo na pravico do odbitka in ki jih navaja madžarska vlada, v skladu s katerimi se ta pravica na celoma izvršuje v obdobju, v katerem nastane, člen 146(1)(b) te direktive ne določa pogoja, da mora blago, namenjeno za izvoz, v natančno določenem roku zapustiti ozemlje Unije, da se uporabi oprostitev pri izvozu, ki jo določa navedeni člen. Tak rok je v členu 147(1)(b) navedene direktive izjemoma določen za blago, ki se prevaža v osebni prtljaji potnikov.

27 Iz tega sledi, da opredelitev transakcije kot dobave za izvoz na podlagi člena 146(1)(b) Direktive 2006/112 ne sme biti odvisna od spoštovanja določenega roka, v katerim mora zadevno blago zapustiti carinsko območje Unije, katerega nespoštovanje bi pomenilo, da davčni zavezanec dokončno izgubi pravico do oprostitve pri izvozu.

28 Vendar, kot določa člen 131 Direktive 2006/112, se oprostitve iz poglavij od 2 do 9 naslova IX te direktive, ki vključujejo člen 146, uporabijo pod pogoji, ki jih določijo države članice za zagotavljanje pravilne in enostavne uporabe teh oprostitvev in preprečevanje vsakršnih možnih davčnih utaj, izogibanja in zlorab.

29 Pri izvrševanju pooblastil, ki jim jih daje omenjeni člen 131, pa morajo države članice spoštovati splošna pravna načela, ki so del pravnega reda Unije, med katerimi so med drugim načelo pravne varnosti, načelo sorazmernosti in načelo varstva legitimnih pričakovanj (glej v tem smislu sodbo z dne 21. februarja 2008 v zadevi Netto Supermarkt, C-271/06, ZOdl., str. I-7771, točka 18, in zgoraj navedeno sodbo R., točka 45 in navedena sodna praksa).

30 Natančneje, glede načela sorazmernosti je Sodišče že presodilo, da morajo države članice v skladu z njim uporabiti ukrepe, ki ob tem, da omogočajo učinkovito uresnitev cilja, ki mu sledi nacionalno pravo, čim manj ogrožajo cilje in načela, ki jih določa zadevna zakonodaja Unije (glej zlasti sodbo z dne 18. novembra 2010 v zadevi X, C-84/09, ZOdl., str. I-11645, točka 36 in navedena sodna praksa).

31 Čeprav je legitimno, da skušajo ukrepi, ki jih sprejmejo države članice, varovati pravice državne blagajne, kar se da učinkovito, ne smejo presegati tega, kar je nujno potrebno za ta namen (zgoraj navedena sodba Netto Supermarkt, točka 20).

32 Glede cilja, ki se ga uresničuje z rokom, ki ga določata prej veljavni zakon o DDV in novi zakon o DDV, v katerem morajo proizvodi, namenjeni izvozu, zapusti carinsko območje Unije, je madžarska vlada navedla, da je ta rok nujen za nadzor pogoja zapustitve, na podlagi katerega se uporabi oprostitev pri izvozu, in da davčni upravi omogoča preprečevanje vsakršnih davčnih utaj, izogibanja in zlorab.

33 V zvezi s tem je treba spomniti, da je boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in zlorabam cilj, ki ga Direktiva 2006/112 priznava in spodbuja (sodba z dne 6. decembra 2012 v zadevi Bonik, C-285/11, točka 35 in navedena sodna praksa). Sodišče je tako presodilo, da cilj preprečevanja davčnih utaj vseh upravičuje strožje zahteve v zvezi z obveznostmi dobaviteljev

(glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Teleos in drugi, točka 58, in Netto Supermarkt, točka 22).

34 Države članice tako na celoma lahko določijo razumen rok za izvoz ob upoštevanju poslovne prakse na področju izvoza v tretje države, z namenom nadzorovati, ali je blago, dobavljeno za izvoz, dejansko zapustilo ozemlje Unije.

35 Kot je v svojih stališjih navedla Komisija, je to, da se prodajalcu blaga, namenjenega za izvoz, določi natančen rok, po izteku katerega mora biti blago zunaj carinskega območja Unije, primeren ukrep za uresničenje tega namena.

36 Vendar tak rok, katerega pretek omogoča obdavčitev dobave blaga, namenjenega za izvoz, ne sme presegati tega, kar je nujno za ta namen.

37 V zvezi s tem je treba najprej poudariti, da dejstvo, da je dobava blaga, namenjenega za izvoz, obdavčena na podlagi zakonodaje, kot je ta v postopku v glavni stvari, še zadevno blago ne zapusti ozemlja Unije v roku, določenem v tej zakonodaji, ne pomeni, da je treba to zakonodajo šteti za nesorazmerno. Ta davek se v skladu s temeljnim načelom skupnega sistema DDV uporabi za vsako transakcijo v proizvodnji ali distribuciji (glej zlasti sodbo z dne 27. septembra 2007 v zadevi Collée, C-146/05, ZOdl., str. I-7861, točka 22, in zgoraj navedeno sodbo Bonik, točka 28). Iz tega sledi, da je blago, namenjeno za izvoz, na celoma lahko obdavčeno, še zadevna transakcija v razumnem roku, ki ga določa nacionalna ureditev, ki se uporabi, ne izpolnjuje pogojev iz člena 146(1)(b) Direktive 2006/112.

38 Vendar je v skladu z navedbami predložitvenega sodišča rok zapustitve iz postopka v glavni stvari prekluzivni materialni rok, katerega preteka ni mogoče popraviti. Če blago, namenjeno za izvoz, ne zapusti carinskega območja Unije v roku, ki ga določata prej veljavni zakon o DDV in novi zakon o DDV, se dobava tega blaga dokončno obdavči, čeprav je navedeno blago dejansko zapustilo ozemlje Unije po preteku roka, določenega v tej zakonodaji.

39 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da nacionalna ureditev, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki oprostitve pri izvozu pogojuje z rokom zapustitve, med drugim s ciljem boja proti davčnemu izogibanju in utaji, ne da bi bilo davčnim zavezancem omogočeno, da za uveljavitev te oprostitve dokažejo, da je bil pogoj zapustitve izpolnjen po preteku tega roka, in ne da bi bila za davčnega zavezanca določena pravica povračila DDV, ki je že bil plačan zaradi nespoštovanja navedenega roka, če je dokazal, da je blago carinsko območje Unije zapustilo, presega to, kar je nujno potrebno za uresničenje navedenega cilja.

40 V okoliščinah, v katerih so izpolnjeni pogoji za oprostitve pri izvozu iz člena 146(1)(b) Direktive 2006/112, med drugim pogoj, da zadevno blago zapusti carinsko območje Unije, DDV za tako dobavo namreč nikakor ni dolgovan (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo Collée, točka 30 in navedena sodna praksa). V takih okoliščinah na celoma ne obstaja več tveganje davčne utaje ali davčne izgube, ki bi lahko upravičilo obdavčenje zadevne transakcije.

41 Ugotoviti je torej treba, da nacionalna ureditev, kot je ta iz postopka v glavni stvari, presega to, kar je nujno za uresničenje cilja preprečevanja davčnega izogibanja in davčnih utaj.

42 Glede na navedeno je treba na vprašanja za predhodno odločanje odgovoriti, da je treba člena 146(1) in 131 Direktive 2006/112 razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi, v skladu s katero mora v okviru dobave za izvoz blago, namenjeno za izvoz v namembni kraj zunaj Unije, zapustiti ozemlje Unije v roku treh mesecev ali 90 dni po datumu dobave, pri čemer davčni zavezanec zgolj zaradi prekoračitve tega roka dokončno izgubi pravico do oprostitve te dobave.

Stroški

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

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

?lena 146(1) in 131 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi, v skladu s katero mora v okviru dobave za izvoz blago, namenjeno za izvoz v namembni kraj zunaj Evropske unije, zapustiti ozemlje Evropske unije v roku treh mesecev ali 90 dni po datumu dobave, pri ?emer dav?ni zavezanec zgolj zaradi prekora?itve tega roka dokon?no izgubi pravico do oprostitve te dobave.

Podpisi

* Jezik postopka: madžarš?ina.