Downloaded via the EU tax law app / web

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

19. prosince 2013(*)

„DPH – Sm?rnice 2006/112/ES – ?lánek 146 – Osvobození od dan? p?i vývozu – ?lánek 131 – Podmínky stanovené ?lenskými státy – Vnitrostátní právní p?edpisy požadující, aby zboží ur?ené na vývoz opustilo celní území Evropské unie v pevn? stanovené lh?t? 90 dn? po dodání“

Ve v?ci C?563/12,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?lánku 267 SFEU podaná rozhodnutím Kúria (Ma?arsko) ze dne 18. ?íjna 2012, došlým Soudnímu dvoru dne 5. prosince 2012, v ?ízení

BDV Hungary Trading Kft., v likvidaci,

proti

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

SOUDNÍ DV?R (pátý senát),

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

generální advokát: N. Wahl,

vedoucí soudní kancelá?e: C. Strömholm, rada,

s p?ihlédnutím k písemné ?ásti ?ízení a po jednání konaném dne 24. ?íjna 2013,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

– za BDV Hungary Trading Kft., v likvidaci, Á. Gereyem a D. Soborem, ügyvédek,

– za Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó F?igazgatósága Zs. Szilveszter a Zs. Tamásné Kajati, jogtanácsos,

– za ma?arskou vládu K. Szíjjártó, M. Z. Fehérem a G. Koósem, jako zmocn?nci,

– za ?eckou vládu I. Pouli a M. Tassopoulou, jako zmocn?nkyn?mi,

– za Evropskou komisi L. Lozano Palacios, V. Bottkou a A. Siposem, jako zmocn?nci,

s p?ihlédnutím k rozhodnutí, p?ijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout v?c bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce se týká výkladu ?lánku 15 šesté sm?rnice Rady

77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty: jednotný základ dan? (Ú?. v?st. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve zn?ní sm?rnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991 (Ú?. v?st. L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160, dále jen „šestá sm?rnice“), a ?lánk? 131, 146 a 273 sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o spole?ném systému dan? z p?idané hodnoty (Ú?. v?st. L 347, s. 1).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi spole?ností BDV Hungary Trading Kft. (dále jen „BDV“), v dobrovolné likvidaci, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó F?igazgatósága (Národní da?ová a celní správa, generální finan?ní ?editelství pro region St?ední Ma?arsko) ohledn? osvobození od dan? z p?idané hodnoty (dále jen „DPH“) u dodání zboží odeslaného nebo p?epraveného mimo Evropskou unii.

Právní rámec

Unijní právo

3 ?lánek 15 body 1 a 2 šesté sm?rnice stanoví:

„Aniž jsou dot?eny jiné p?edpisy Spole?enství, osvobodí ?lenské státy od dan? následující pln?ní, a to za podmínek, které samy stanoví k zajišt?ní správného a jednozna?ného uplat?ování t?chto osvobození a k zamezení jakýchkoli da?ových únik?, vyhýbání se da?ovým povinnostem ?i zneužití da?ového režimu:

1. dodání zboží, které bylo odesláno nebo p?epraveno na místo ur?ení nacházející se mimo Spole?enství prodávajícím nebo na jeho ú?et;

2. dodání zboží, které bylo odesláno nebo p?epraveno na místo ur?ení nacházející se mimo Spole?enství kupujícím neusazeným v tuzemsku nebo na jeho ú?et, s výjimkou zboží p?epravovaného samotným kupujícím za ú?elem vybavení nebo zásobení rekrea?ních lodí ?i letadel, pop?ípad? jiného dopravního prost?edku pro soukromé použití;

[…]“

4 Sm?rnice 2006/112 v souladu se svými ?lánky 411 a 413 zrušila a nahradila po?ínaje 1. lednem 2007 unijní právní p?edpisy v oblasti DPH, zejména šestou sm?rnici. Podle bod? 1 a 3 od?vodn?ní sm?rnice 2006/112 bylo p?epracování šesté sm?rnice nezbytné, aby veškerá použitelná ustanovení byla uspo?ádána jasn? a racionáln? a s p?epracovanou strukturou a zn?ním, aniž by v zásad? byly u?in?ny v?cné zm?ny. Ustanovení sm?rnice 2006/112 jsou tak v?cn? totožná s odpovídajícími ustanoveními šesté sm?rnice.

5 ?lánek 14 odst. 1 sm?rnice 2006/112 stanoví:

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

6 ?lánek 131 této sm?rnice stanoví:

„Osvobození od dan? podle kapitol 2 až 9 [hlavy IX sm?rnice 2006/112] se uplat?ují, aniž jsou dot?eny jiné p?edpisy Spole?enství, a za podmínek, které ?lenské státy stanoví k zajišt?ní správného a jednoduchého uplat?ování t?chto osvobození a k zamezení veškerých da?ových únik?, vyhýbání se da?ovým povinnostem ?i zneužití da?ového 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?“ následovn?:

„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 spln?ny následující podmínky:

a) orgán, který propouští výrobky z území Spole?enství, musí potvrdit, že uvedené území opustily v okamžiku dodání nebo nejpozd?ji ve lh?t? 90 dn? po dni, kdy se dodání uskute?nilo, a

b) dodané výrobky nesm?ly být ve lh?t? stanovené v písm. a) použity v souladu se svým ú?elem nebo jinak zhodnoceny, což se netýká jejich testování nebo zkušební výroby.“

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

12 V letech 2007 a 2008 provozovala spole?nost BDV velkoobchodní ?innost v odv?tví konzervovaných potravin. V rámci své ?innosti prodávala do t?etích stát? výrobky, které vyráb?la v Ma?arsku. Smlouvy uzav?ené 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 p?ebírá zboží na vstupu do prostor prodávajícího.

13 P?i da?ové kontrole provedené u spole?nosti BDV, která se týkala období od 1. ledna 2007 do 31. prosince 2009, s výjimkou období od 1. ?ervence 2007 do 31. b?ezna 2008, da?ová správa konstatovala, že v ú?etních záznamech k DPH a ve svých p?iznáních k DPH týkajících se kontrolovaného období tento podnik kvalifikoval n?která z t?chto pln?ní jako dodání za ú?elem vývozu, a?koli výrobky ur?ené na vývoz opustily celní území Unie až po uplynutí lh?ty, která je k tomu stanovena v § 11 odst. 1 p?vodního 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 F?igazgatósága rozhodnutím ze dne 22. ?íjna 2010 konstatoval u spole?nosti BDV da?ový dluh, uložil jí pokutu a stanovil poplatek z prodlení, a to z d?vodu, že se odeslání zboží do t?etích stát? uskute?nilo po uplynutí lh?ty stanovené vnitrostátními právními p?edpisy.

15 Spole?nost BDV podala proti tomuto rozhodnutí žalobu, v níž tvrdila, že uvedená ustanovení p?vodního a nového zákona o DPH jsou v rozporu se šestou sm?rnicí i se sm?rnicí 2006/112. Ve své žalob? poukázala na to, že veškeré dodávky, kterých se uvedené rozhodnutí týká, byly skute?n? odeslány mimo Unii. Mimoto na základ? smluvní doložky „ex-works“ podle ní odpov?dnost za p?epravu zboží leží na stran? kupujících. Jelikož kupující pravideln? upomínala, aby se p?eprava zboží mimo Unii uskute?nila v požadovaných lh?tách, postupovala podle svých slov s náležitou pé?í.

16 Budapest Környéki Törvényszék (m?stský soud v Budapešti) žalob? spole?nosti BDV vyhov?l. Tento soud m?l za to, že lh?tu k opušt?ní území stanovenou ma?arskými právními p?edpisy nelze použít, bylo-li zjišt?no, že výrobky byly skute?n? vyvezeny. Podmínky, které by mohly ?lenské státy stanovit pro uplat?ování osvobození od dan? p?i vývozu, totiž podle judikatury Soudního dvora nesmí p?ekra?ovat meze toho, co je nezbytné k dosažení cíl? stanovených šestou sm?rnicí a sm?rnicí 2006/112, ani ohrožovat neutralitu DPH.

17 Žalovaný v p?vodním ?ízení podal proti tomuto rozsudku opravný prost?edek ke Kúria (Nejvyšší soud). Uvedl, že v souladu s vnitrostátními právními p?edpisy lze dodání kvalifikovat jako dodání za ú?elem vývozu osvobozené od dan? pouze tehdy, opustí-li výrobek území Unie ve lh?t? stanovené t?mito právními p?edpisy.

18 Kúria v tomto ohledu poukazuje na skute?nost, že tato lh?ta k opušt?ní 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 výb?ru 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?rnic, jestliže z d?vodu nespln?ní požadavk?, které nejsou stanoveny [v ?lánku 15 šesté sm?rnice a ?lánku 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 lh?t?, aby bylo možné toto dodání považovat za dodání za ú?elem vývozu osvobozené od dan?.

23 V tomto ohledu je t?eba poukázat na to, že podle ?l. 146 odst. 1 písm. b) sm?rnice 2006/112 ?lenské státy osvobodí od dan? dodání zboží, které bylo odesláno nebo p?epraveno mimo Unii po?izovatelem nebo na jeho ú?et. Toto ustanovení je t?eba vykládat ve spojení s ?l. 14 odst. 1 uvedené sm?rnice, podle kterého se „dodáním zboží“ rozumí p?evod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

24 Z t?chto ustanovení a zejména z výrazu „odesláno“ použitého v uvedeném ?l. 146 odst. 1 písm. b) vyplývá, že k vývozu zboží dojde a že osvobození od dan? u dodání za ú?elem vývozu se uplatní, jestliže bylo právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník p?evedeno na po?izovatele, jestliže dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo p?epraveno mimo Unii a jestliže zboží v d?sledku svého odeslání nebo p?epravy fyzicky opustilo území Unie (pokud jde o dodávky uvnit? Spole?enství, viz rozsudky ze dne 27. zá?í 2007, Teleos a další, C?409/04, Sb. rozh. s. I?7797, bod 42; ze dne 7. prosince 2010, R., C?285/09, Sb. rozh. s. I?12605, bod 41, a ze dne 6. zá?í 2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, body 31 a 32 a citovaná judikatura).

25 Ve v?ci v p?vodním ?ízení je nesporné, že se dodání zboží ve smyslu ?lánku 14 sm?rnice 2006/112 uskute?nilo a že zboží, jež bylo p?edm?tem pln?ní ve v?ci v p?vodním ?ízení, fyzicky opustilo území Unie.

26 Na rozdíl od ustanovení sm?rnice 2006/112 týkajících se nároku na odpo?et dan?, na n?ž se odvolává ma?arská vláda a podle nichž se tento nárok uplat?uje v zásad? b?hem období, v n?mž vznikl, ?l. 146 odst. 1 písm. b) této sm?rnice nestanoví podmínku, podle které by zboží ur?ené na vývoz muselo opustit území Unie v konkrétní lh?t?, aby se uplatnilo osvobození od dan? p?i vývozu upravené v uvedeném ?lánku. V ?lánku 147 odst. 1 písm. b) uvedené sm?rnice je taková lh?ta upravena jen výjime?n? pro zboží, které má být odneseno v osobních zavazadlech cestujících.

27 Z toho plyne, že kvalifikace ur?itého pln?ní jako dodání za ú?elem vývozu podle ?l. 146 odst. 1 písm. b) sm?rnice 2006/112 nem?že záviset na tom, zda byla dodržena konkrétní lh?ta, v níž musí dané zboží opustit celní území Unie, jejíž nedodržení by m?lo pro osobu povinnou k dani za následek definitivní ztrátu nároku na osvobození od dan? p?i vývozu.

28 Jak ale vyplývá z ?lánku 131 sm?rnice 2006/112, osvobození od dan? podle kapitol 2 až 9 hlavy IX této sm?rnice, kam pat?í i její ?lánek 146, se uplat?ují za podmínek, které ?lenské státy stanoví k zajišt?ní správného a jednoduchého uplat?ování t?chto osvobození a k zamezení veškerých da?ových únik?, vyhýbání se da?ovým povinnostem ?i zneužití da?ového režimu.

29 ?lenské státy nicmén? musí p?i výkonu pravomocí, které jim ud?luje uvedený ?lánek 131, dodržovat obecné právní zásady, které jsou sou?ástí právního ?ádu Unie, jako jsou zejména zásada právní jistoty, zásada proporcionality a zásada ochrany legitimního o?ekávání (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt, C?271/06, Sb. rozh. s. I?771, bod 18, a výše uvedený rozsudek R., bod 45 a citovaná judikatura).

30 Zejména co se tý?e zásady proporcionality, Soudní dv?r již rozhodl, že v souladu s touto zásadou musí ?lenské státy využívat prost?edk?, které sice umož?ují ú?inn? dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejmén? narušují cíle a zásady stanovené dot?enými právními p?edpisy 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 opat?ení p?ijatá ?lenským státem snaží o co nejú?inn?jší

ochranu plateb do ve?ejného rozpo?tu, avšak tato opat?ení nesm?jí p?ekra?ovat meze toho, co je za tímto ú?elem nezbytné (výše uvedený rozsudek Netto Supermarkt, bod 20).

32 Pokud jde o ú?el lh?ty stanovené p?vodním zákonem o DPH i novým zákonem o DPH, v níž mají výrobky ur?ené na vývoz opustit celní území Unie, ma?arská vláda uvedla, že tato lh?ta je nezbytná, aby bylo možné kontrolovat podmínku opušt?ní území vyžadovanou pro ú?ely osvobození od dan? p?i vývozu, a že da?ové správ? umož?uje zamezovat veškerým da?ovým únik?m, vyhýbání se da?ovým povinnostem ?i zneužití da?ového režimu.

33 V tomto ohledu je t?eba p?ipomenout, že boj proti da?ovým únik?m, vyhýbání se da?ovým povinnostem a p?ípadným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným sm?rnicí 2006/112 (rozsudek ze dne 6. prosince 2012, Bonik, C?285/11, bod 35 a citovaná judikatura). Soudní dv?r proto rozhodl, že cíl spo?ívající v p?edcházení da?ovým únik?m leckdy od?vod?uje vyšší požadavky na povinnosti dodavatel? (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky Teleos a další, bod 58, a Netto Supermarkt, bod 22).

34 ?lenské státy v zásad? mohou stanovit p?im??enou vývozní lh?tu se z?etelem k obchodní praxi v oblasti vývozu do t?etích stát?, aby mohly ov??it, zda zboží dodané za ú?elem vývozu skute?n? opustilo Unii.

35 Komise ve svém vyjád?ení uvedla, že stanovení konkrétní lh?ty subjektu prodávajícímu zboží ur?ené na vývoz, p?ed jejímž uplynutím musí toto zboží opustit celní území Unie, je prost?edkem p?im??eným tomuto cíli.

36 Taková lh?ta, po jejímž uplynutí lze dodání zboží ur?eného na vývoz zdanit, však nesmí p?ekra?ovat meze toho, co je za tím ú?elem nezbytné.

37 V tomto ohledu je t?eba p?edn? poukázat na to, že je-li na základ? takové právní úpravy, jako je právní úprava ve v?ci v p?vodním ?ízení, dodání zboží ur?eného na vývoz zdan?no, protože doty?né zboží neopustilo území Unie ve lh?t? v ní stanovené, tato skute?nost sama o sob? neznamená, že by tato právní úprava m?la být považována za nep?im??enou. V souladu se základní zásadou spole?ného systému DPH se tato da? vztahuje na každé pln?ní v rámci výroby nebo distribuce (zejména viz rozsudek ze dne 27. zá?í 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 ur?eného na vývoz m?že být v zásad? zdan?no, pokud p?edm?tné pln?ní nebude v p?im??ené lh?t? stanovené použitelnou vnitrostátní právní úpravou spl?ovat podmínky upravené v ?l. 146 odst. 1 písm. b) sm?rnice 2006/112.

38 Podle údaj? poskytnutých p?edkládajícím soudem je ale lh?ta k opušt?ní území, o niž jde ve v?ci v p?vodním ?ízení, hmotn?právní prekluzivní lh?tou, jejíž uplynutí již nelze nijak zhojit. Jestliže tedy zboží ur?ené na vývoz neopustí celní území Unie ve lh?t? stanovené p?vodním zákonem o DPH a novým zákonem o DPH, dodání tohoto zboží se jednou provždy zdaní, i když po uplynutí lh?ty stanovené t?mito zákony uvedené zboží skute?n? opustilo Unii.

39 V tomto ohledu je t?eba uvést, že taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava ve v?ci v p?vodním ?ízení, která pro ú?ely osvobození od dan? p?i vývozu stanoví lh?tu, v níž musí zboží opustit území, a to zejména v zájmu boje proti vyhýbání se da?ovým povinnostem a proti da?ovým únik?m, avšak osobám povinným k dani neumož?uje, aby pro získání nároku na osvobození od dan? prokázaly, že podmínka opušt?ní území byla spln?na po uplynutí této lh?ty, a neupravuje právo osoby povinné k dani na vrácení DPH, která již byla odvedena z d?vodu nedodržení uvedené lh?ty, jestliže uvedená osoba podala d?kaz o tom, že zboží opustilo celní území Unie, p?ekra?uje meze toho, co je k dosažení uvedeného cíle nezbytné.

40 Za situace, kdy jsou dány podmínky pro osvobození od dan? p?i vývozu podle ?l. 146 odst. 1 písm. b) sm?rnice 2006/112, zejména skute?nost, že doty?né zboží opustilo celní území Unie, se totiž z takového dodání neodvádí žádná DPH (obdobn? viz výše uvedený rozsudek Collée, bod 30 a citovaná judikatura). Za takových okolností již v zásad? neexistuje riziko da?ových únik? nebo ztráty da?ových p?ijm?, jímž by bylo možné od?vodnit zdan?ní p?edm?tného pln?ní.

41 Proto je t?eba konstatovat, že taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava ve v?ci v p?vodním ?ízení, p?ekra?uje meze toho, co je nezbytné k dosažení cíle spo?ívajícího v zamezení da?ovým únik?m a vyhýbání se da?ovým povinnostem.

42 S ohledem na výše uvedené úvahy je t?eba na p?edb?žné otázky odpov?d?t tak, že ?l. 146 odst. 1 a ?lánek 131 sm?rnice 2006/112 musí být 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?.

K náklad?m ?ízení

43 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astník? ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (pátý senát) rozhodl takto:

?lánek 146 odst. 1 a ?lánek 131 sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o spole?ném systému dan? z p?idané hodnoty musí být 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 Evropskou unii opustit území Evropské 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?.

Podpisy.

* Jednací jazyk: ma?arština.