

WYROK TRYBUNA?U (pi?ta izba)

z dnia 19 grudnia 2013 r. (*)

Podatek VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Artyku? 146 – Zwolnienia w eksporcie – Artyku? 131 – Warunki ustanawiane przez pa?stwa cz?onkowskie – Przepisy krajowe wymagaj?ce, by towar przeznaczony na eksport opu?ci? obszar celny Unii Europejskiej w sztywnym terminie 90 dni od dostawy

W sprawie C?563/12

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Kúria (W?gry) postanowieniem z dnia 18 pa?dziernika 2012 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 5 grudnia 2012 r., w post?powaniu:

BDV Hungary Trading Kft., w stanie likwidacji,

przeciwko

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

TRYBUNA? (pi?ta izba),

w sk?adzie: T. von Danwitz (sprawozdawca), prezes izby, E. Juhász, A. Rosas, D. Šváby i C. Vajda, s?dzio?wie,

rzecznik generalny: N. Wahl,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 24 pa?dziernika 2013 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu BDV Hungary Trading Kft., w stanie likwidacji, przez Á. Gereya i D. Sobora, ügyvédek,
- w imieniu Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó F?igazgatósága przez Z. Szilveszter i Z. Tamásné Kajati, jogtanácsos,
- w imieniu rz?du w?gierskiego przez K. Szijjártó, M. Z Fehéra i G. Koósa, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu rz?du greckiego przez I. Pouli i M. Tassopoulou, dzia?aj?ce w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios, V. Bottk? i A. Siposa, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

podj?wszy, po wys?uchaniu rzecznika generalnego, decyzj? o rozstrzygni?ciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 15 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1 – wyd. spec. w j. z. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23), zmienionej dyrektywą Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. (Dz.U. L 376, s. 1 – wyd. spec. w j. z. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 160) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), a także art. 131, 146 i 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między BDV Hungary Trading Kft. (zwaną dalej „BDV”), w dobrowolnej likwidacji, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (generalna dyrekcja urzędu skarbowego regionu centralnych Węgier, należąca do krajowego urzędu skarbowego i celnego) w przedmiocie zwolnienia z podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) dostaw towarów wysyłanych lub transportowanych poza Unię Europejską.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 15 pkt 1 i 2 szóstej dyrektywy stanowi:

„Bez uszczerbku dla innych przepisów Wspólnoty państwa członkowskie zwalniają od podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania takich zwolnień i zapobieżenia wszelkim oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom:

1) dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza Wspólnotą;

2) dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza Wspólnotą przez lub na rachunek nabywcy niemającego przedsiębiorstwa na terytorium kraju, z wyjątkiem towarów transportowanych przez samego nabywcę do celów wyposażenia, zaopatrzenia w paliwo i aprowizacji żodzi rekreacyjnych oraz prywatnych statków powietrznych lub innych środków transportu, służących do celów prywatnych.

[...]”.

4 Dyrektywa 2006/112, zgodnie z jej art. 411 i 413, uchylona i zastąpiona z dniem 1 stycznia 2007 r. przepisy prawa Unii Europejskiej w dziedzinie podatku VAT, w szczególności szósta dyrektywa. Zgodnie z motywami pierwszym i trzecim dyrektywy 2006/112 przekształcenie szóstej dyrektywy było konieczne celem przedstawienia wszystkich mających zastosowanie przepisów w sposób jasny i racjonalny w zmienionej strukturze i brzmieniu, bez wprowadzania co do zasady zmian merytorycznych. Przepisy dyrektywy 2006/112 są tym samym co do zasady identyczne jak odpowiadające im przepisy szóstej dyrektywy.

5 Zgodnie z art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112:

„»Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzenia rzeczą jak właściciel”.

6 Zgodnie z art. 131 tej dyrektywy:

„Zwolnienia przewidziane w rozdziałach 2–9 [tytułu IX dyrektywy 2006/112] stosuje się bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych i na warunkach ustalanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć”.

7 W rozdziale 6, zatytułowanym „Zwolnienia w eksporcie”, tytułu IX omawianej dyrektywy art. 146 ust. 1 stanowi:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

a) dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez sprzedawcę lub na jego rzecz poza terytorium Wspólnoty;

b) dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych poza terytorium Wspólnoty przez nabywcę lub na rzecz nabywcy niemającego siedziby na terytorium danego państwa, z wyłączeniem towarów transportowanych przez samego nabywcę do celów wyposażenia lub zaopatrzenia w paliwo i ogólnego zaopatrzenia statków rekreacyjnych oraz samolotów turystycznych lub wszelkich innych środków transportu służących do celów prywatnych;

[...]”.

8 Artykuł 273 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3”.

Prawo węgierskie

9 Artykuł 11 ust. 1 ustawy nr LXXIV z 1992 r. o podatku od wartości dodanej (*Magyar Közlöny* 1992/128, zwanej dalej „dawną ustawą o podatku VAT”) zawiera następującą definicję terminu „eksport towarów”:

„Eksport towarów: każda dostawa wyrobów, w której bezpośrednim następstwie urząd celny dokonuje najpóźniej w ostatnim dniu trzeciego miesiąca następującego po miesiącu, w którym dostawa miała miejsce, zwolnienia towarów do wywozu na terytorium państwa trzeciego, jako ostatecznego miejsca przeznaczenia. Towary nie mogą być przedmiotem uytworzenia lub wykorzystywania w okresie między dostawą a opuszczeniem terytorium, z zastrzeżeniem testów lub próbnej produkcji”.

10 Zgodnie z art. 29 tej ustawy:

„Zwalnia się od podatku:

a) eksport towarów,

[...]”.

11 Ustawa nr CXXVII z 2007 r. o podatku od wartości dodanej (*Magyar Közlöny* 2007/155, zwana dalej „nową ustawą o podatku VAT”) weszła w życie w dniu 1 stycznia 2008 r. Artykuł 98 tej ustawy stanowi:

„1. Zwolnieniu z podatku podlegają dostawy wyrobów wysłanych drogą pocztową lub transportowanych z kraju do państwa poza Wspólnotą, o ile wysyłki lub transportu:

a) dokonuje sam dostawca lub osoba trzecia działająca na jego rachunek;

b) dokonuje sam nabywca lub osoba trzecia działająca na jego rachunek, jeżeli zostaną spełnione dodatkowe warunki określone w ust. 3 i 4 [niniejszego artykułu] lub w art. 99 i 100 niniejszej ustawy.

2. Ustęp 1 stosuje się, jeżeli spełnione zostaną następujące warunki:

a) organ dokonujący zwolnienia towarów do wywozu z terytorium Wspólnoty powinien powiadaczyć, że opuściły one to terytorium w chwili dostawy lub najpóźniej w terminie 90 dni następujących po dniu realizacji dostawy oraz

b) podlegające dostawie towary nie mogły w terminie określonym w lit. a) być przedmiotem uytkwowania lub wykorzystywane w inny sposób, z zastrzeżeniem testów lub próbnej produkcji”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

12 BDV prowadzi w latach 2007–2008 działalność w zakresie handlu hurtowego konserwami. W ramach swojej działalności sprzedawa swoje wyroby produkowane na Węgrzech w państwach trzecich. Umowy zawierane z nabywcami mającymi siedzibę poza obszarem celnym Unii zawierają jedną z klauzul handlu międzynarodowego ustanowionych przez Międzynarodowy Izby Handlowej (tzw. klauzule „Incoterms 2000”), a mianowicie klauzulę „ex works” (lub EXW), oznaczającą, że nabywca odbiera towar na progu zakładu sprzedawcy.

13 W związku z kontrolą skarbową w BDV dotyczącą okresu od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 grudnia 2009 r., z wyłączeniem okresu od dnia 1 lipca 2007 r. do dnia 31 marca 2008 r., urząd skarbowy stwierdził, że w księgowości dotyczącej podatku VAT i deklaracjach podatku VAT dotyczących objętego kontrolą okresu przedsiębiorstwo to zakwalifikowało niektóre z rzeczonych transakcji jako transakcje sprzedaży eksportowej, mimo że wywóz przeznaczonych na eksport towarów z obszaru celnego Unii nastąpił po upływie terminu określonego do tych celów w art. 11 ust. 1 dawnej ustawy o podatku VAT, a po dniu 1 stycznia 2008 r. – w art. 98 ust. 1 nowej ustawy o podatku VAT.

14 W drodze decyzji z dnia 22 października 2010 r. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága stwierdzono istnienie po stronie BDV dodatkowego d?ugu podatkowego tytu?em wyrównania podatku oraz na?ono kar? skarbow? i naliczono odsetki za zw?ok?, ze wzgl?du na to, ?e wywóz towarów do pa?stw trzecich nast?pi? po up?ywie terminu okre?lonego w krajowych przepisach.

15 BDV zaskar?y? t? decyzj?, podnosz?c, ?e wskazane przepisy dawnej i nowej ustawy o podatku VAT s? niezgodne zarówno z szóst? dyrektyw?, jak i z dyrektyw? 2006/112. W skardze spó?ka ta podnios?a, ?e wszystkie dostawy, których dotyczy?a powy?sza decyzja, zosta?y faktycznie wys?ane poza Uni?. Ponadto na mocy klauzuli umownej „ex-works” odpowiedzialno?? za transport towarów spoczywa?a na nabywcach. Tym samym, przypominaj?c regularnie nabywcom, by dokonali transportu towarów poza Uni? w wymaganych terminach, spó?ka wykaza?a si? nale?yt? staranno?ci?.

16 Budapest Környéki Törvényszék (s?d okr?gowy w Budapeszcie) uwzgl?dni? skarg? BDV. S?d uzna?, ?e terminy wywozu okre?lone w w?gierskich przepisach nie mog? mie? zastosowania, je?eli zostanie stwierdzone, ?e eksport towarów faktycznie nast?pi?. Warunki, które mog? ustanawia? pa?stwa cz?onkowskie w odniesieniu do zwolnie? w eksporcie, zgodnie z orzecznictwem Trybuna?u, nie powinny bowiem wykracza? poza to, co niezb?dne dla osi?gni?cia celów okre?lonych w szóstej dyrektywie i dyrektywie 2006/112 ani zagra?a? neutralno?ci podatku VAT.

17 Pozwana w post?powaniu g?ównym wnios?a odwo?anie od opisanego wyroku do Kúria (s?du najwy?szego). Podnosi ona, ?e zgodnie z krajowymi przepisami transakcj? sprzeda?y mo?na zakwalifikowa? jako zwolnion? z podatku sprzeda? eksportow? wy??cznie wtedy, gdy towary opuszcz? terytorium Unii w okre?lonym w tych przepisach terminie.

18 Kúria podnosi w tym wzgl?dzie, ?e termin wywozu nie jest terminem proceduralnym, tak zwanym „terminem technicznym”, którego przekroczenie mo?na sanowa?, lecz „prawno-materialnym terminem przedawnienia”. Z tego wzgl?du, je?eli urz?d skarbowy stwierdza przekroczenie takiego terminu, danych transakcji gospodarczych nie mo?na kwalifikowa? jako „zwolnionych z podatku sprzeda?y eksportowej”, s? one wi?c opodatkowane.

19 W tych okoliczno?ciach Kúria postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 15 [szóstej dyrektywy] i art. 146 [dyrektywy 2006/112] mo?na interpretowa? w ten sposób, ?e transport poza terytorium wspólnotowe towarów przeznaczonych na eksport musi nast?pi? w okre?lonym terminie po to, by mo?na go by?o zakwalifikowa? jako zwolnion? z podatku transakcj? dostawy towarów na eksport?

2) Czy przy odpowiedzi na pierwsze pytanie maj? znaczenie: klauzule obowi?zuj?ce w handlu mi?dzynarodowym; okoliczno??, ?e sprzedawca, nabywca lub przewo?nik dzia?ali w dobrej lub z?ej wierze, z nale?yt? staranno?ci? lub ewentualnie w sposób zawiniony; okres deklaracji lub okoliczno??, ?e przewóz towarów nast?pi? faktycznie z przekroczeniem terminu, lecz w terminie do naliczenia podatku?

3) Czy ustanowienie w uregulowaniach państwa członkowskiego wymogów dodatkowych w stosunku do wymogów ustanowionych w [wymienionych] dyrektywach oraz uzależnienie uznania eksportu za zwolniony z podatku od spełnienia obiektywnych i ?cznych przesłanek, które nie są przewidziane w dyrektywach, jest zgodne z zasadami neutralności podatkowej, pewności prawa i proporcjonalności?

4) Czy art. 15 [szóstej dyrektywy] oraz art. 131 i 273 [dyrektywy 2006/112] mogą interpretować w ten sposób, że w celu zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania, nadużyciom podatkowym i unikaniu opodatkowania oraz prawidłowego naliczania i poboru podatku państwo członkowskie może uzależnić zwolnienia w eksporcie od spełnienia przesłanek takich jak te określone w art. 11 ust. 1 [dawnej ustawy o podatku VAT] oraz w art. 98 ust. 1 [nowej ustawy o podatku VAT]?

5) Czy zmiana kwalifikacji zwolnionego z podatku eksportu i wymaganie od podatnika uiszczenia podatku przez organ podatkowy ze względu na to, że nie zostały spełnione przesłanki, które nie są zawarte w art. 15 [szóstej dyrektywy] i art. 146 [dyrektywy 2006/112], jest zgodne z podstawowymi zasadami prawa Unii oraz z przepisami [tych] dyrektyw? Jeżeli odpowiedź jest twierdząca, to w jakich okolicznościach jest to możliwe?.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

20 Na wstępie należy wskazać, że przedstawione pytania odnoszą się zarówno do szóstej dyrektywy, jak i do dyrektywy 2006/112, podczas gdy spór w postępowaniu głównym dotyczy transakcji sprzedaży zrealizowanych po dniu 1 stycznia 2007 r. Jak wskazano w pkt 4 niniejszego wyroku, dyrektywa 2006/112 uchyliła i zastąpiła z tym dniem szóstą dyrektywę. W tych okolicznościach należy badać przedstawione pytania wyjątkowo w świetle przepisów dyrektywy 2006/112.

21 W swoich pytaniach, które należy rozpatrywać wyjątkowo, sąd odsyłający pragnie w istocie ustalić, czy art. 146 ust. 1 i art. 131 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one istnieniu uregulowań krajowych, zgodnie z którymi w ramach dostawy na eksport towary przeznaczone na eksport poza Unię muszą opuścić terytorium Unii w sztywnym terminie wynoszącym trzy miesiące lub 90 dni następujących po dniu dostawy, jeżeli samo przekroczenie tego terminu skutkuje ostatecznym pozbawieniem podatnika prawa do zwolnienia tej dostawy z podatku.

22 Jak wynika z postanowienia odsyłającego, powyższe pytania dotyczą w szczególności kwestii, czy przepisy krajowe mogą wymagać w przypadku dostawy towarów przeznaczonych na eksport, by eksport nastąpił w takim właśnie terminie, aby dostawa ta została uznana za zwolnioną z podatku dostaw na eksport.

23 W tym względzie należy zauważyć, że zgodnie z art. 146 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 państwa członkowskie zwalniają dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych poza Unię przez nabywcę lub na rzecz nabywcy. Przepis ten należy rozumieć w związku z art. 14 ust. 1 omawianej dyrektywy, zgodnie z którym „dostawa towaru” oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel.

24 Z przytoczonych przepisów, a w szczególności z terminu „wysłane”, uytego w art. 146 ust. 1 lit. b) wynika, że eksport towarów następuje, a zwolnienie dostawy na eksport ma zastosowanie, gdy prawo do rozporządzania tym towarem jako właściciel zostanie przekazane nabywcy, a dostawca wykaże, że towar został wysłany lub przetransportowany poza Unię i że w następstwie tej wysyłki lub tego transportu opuści fizycznie terytorium Unii (zob. w odniesieniu do

dostaw wewn?trzwspólnotowych wyroki: z dnia 27 wrze?nia 2007 r. w sprawie C?409/04 Teleos i in., Zb.Orz. s. I?7797, pkt 42; z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie C?285/09 R., Zb.Orz. s. I?12605, pkt 41; a tak?e z dnia 6 wrze?nia 2012 r. w sprawie C?273/11 Mecsek-Gabona, pkt 31, 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 W post?powaniu g?ównym bezsporny jest fakt, ?e dostawy towarów w rozumieniu art. 14 dyrektywy 2006/112 nast?pi?y i ?e towary obj?te spornymi w post?powaniu g?ównym transakcjami opu?ci?y fizycznie terytorium Unii.

26 W odró?nieniu od przepisów dyrektywy 2006/112 dotycz?cych prawa do zwolnienia, na które powo?uje si? rz?d w?gierski, zgodnie z którymi prawo to wykonuje si? zasadniczo w trakcie tego samego okresu, w którym ono powsta?o, art. 146 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy nie przewiduje warunku, zgodnie z którym towar przeznaczony na eksport musi opu?ci? terytorium Unii w dok?adnie okre?lonym terminie, ?eby znajdowa?o zastosowanie zwolnienie w eksporcie okre?lone w tym artykule. Tego rodzaju termin ustanowiony jest tylko wy?tkowo w art. 147 ust. 1 lit. b) omawianej dyrektywy dla towarów przewo?onych w baga?u osobistym podró?nych.

27 Z tego wynika, ?e zakwalifikowanie transakcji jako dostawy na eksport na podstawie art. 146 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 nie zale?y od przestrzegania dok?adnego terminu, w którym dany towar musi opu?ci? obszar celny Unii, i którego nieprzestrzeganie skutkuje ostatecznym pozbawieniem podatnika prawa do zwolnienia w eksporcie.

28 Niemniej, jak wynika z art. 131 dyrektywy 2006/112, zwolnienia okre?lone w rozdzia?ach 2–9 tytu?u IX tej dyrektywy, gdzie mie?ci si? jej art. 146, stosuje si? na warunkach ustalanych przez pa?stwa cz?onkowskie w celu zapewnienia prawid?owego i prostego stosowania tych zwolnie? oraz zapobie?enia wszelkim mo?liwym przypadkom uchylania si? od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadu?y?.

29 Korzystaj?c z uprawnie? przyznanych przez przytoczony art. 131, pa?stwa cz?onkowskie musz? jednak przestrzega? ogólnych zasad prawa wchodz?cych w sk?ad porz?dku prawnego Unii, do których nale?? w szczególno?ci zasady pewno?ci prawa, proporcjonalno?ci i ochrony uzasadnionych oczekiwa? (zob. podobnie wyrok z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C?271/06 Netto Supermarkt, Zb.Orz. s. I?771, pkt 18; a tak?e ww. wyrok w sprawie R., pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 W szczególno?ci Trybuna? orzek?, ?e zgodnie z zasad? proporcjonalno?ci pa?stwa cz?onkowskie musz? stosowa? ?rodki, które, umo?liwiaj?c efektywne osi?gni?cie realizowanego przez prawo wewn?trzne celu, jednocze?nie w jak najmniejszym stopniu godz? w cele i zasady ustanowione w odpowiednich przepisach Unii (zob. w szczególno?ci wyrok z dnia 18 listopada 2010 r. w sprawie C?84/09 X, Zb.Orz. s. I -11645, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 Tym samym, o ile usankcjonowanym prawnie celem jest d??enie, by przepisy przyjmowane przez pa?stwa cz?onkowskie chroni?y mo?liwie najskuteczniej uprawnienia skarbu pa?stwa, o tyle nie mog? one wykracza? poza to, co jest niezb?dne do tego celu (ww. wyrok w sprawie Netto Supermarkt, pkt 20).

32 Rz?d w?gierski wskaza? w odniesieniu do celu zamierzonego przez termin ustanowiony w dawnej ustawie o podatku VAT i w nowej ustawie o podatku VAT dla wywozu towarów przeznaczonych na eksport z obszaru celnego Unii, ?e termin ten jest niezb?dny, by umo?liwi? skontrolowanie spe?niania warunku wywozu, od którego zale?y zwolnienie w eksporcie, i ?e umo?liwia on urz?dowi skarbowemu zapobieganie wszelkim mo?liwym przypadkom uchylania si? od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadu?y?.

33 W tym względzie należy przypomnieć, że zwalczanie przestępczości podatkowej, uchylania się od opodatkowania oraz ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez dyrektywę 2006/112 (wyrok z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie C-285/11 Bonik, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo). Tym samym Trybunał orzekł, że cel w postaci zapobiegania oszustwom podatkowym czasem uzasadnia wysokie wymagania w zakresie obowiązków dostawców (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Teleos i in., pkt 58; a także w sprawie Netto Supermarkt, pkt 22).

34 Zatem zasadniczo państwa członkowskie mogą ustanowić rozsądny termin do eksportu, biorąc pod uwagę praktyki handlowe w dziedzinie eksportu do państw trzecich, w celu upewnienia się, czy towar podlegający dostawie na eksport rzeczywiście został wywieziony z Unii.

35 Jak bowiem wskazała Komisja w swoich uwagach, nałożenie na sprzedawcę towaru przeznaczonego na eksport określonego terminu, w którym towar ten musi opuścić obszar celny Unii, stanowi odpowiedni środek do realizacji tego celu.

36 Jednak taki termin, którego upływ pozwala opodatkować dostawę towaru przeznaczonego na eksport, nie powinien wykraczać poza to, co jest do tego celu niezbędnym.

37 W tym względzie należy przede wszystkim zauważyć, iż fakt, że dostawa towaru przeznaczonego na eksport zostanie opodatkowana na podstawie przepisów takich jak te będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, jeżeli dany towar nie opuści terytorium Unii w określonym w nich terminie, nie powoduje sam w sobie, że przepisy te należy uznać za nieproporcjonalne. Zgodnie z podstawowymi zasadami wspólnego systemu podatku VAT podatek ten ma zastosowanie do każdej transakcji wytworzenia lub sprzedaży (zob. w szczególności wyrok z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-146/05 Collée, Zb.Orz. s. I-7861, pkt 22; a także ww. wyrok w sprawie Bonik, pkt 28). Wynika z tego, że dostawa towaru przeznaczonego na eksport może zasadniczo zostać opodatkowana, jeżeli dana transakcja nie spełni w rozsądnym terminie określonym we właściwych przepisach krajowych warunków z art. 146 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112.

38 Jednakże zgodnie z tym, co wskazał sąd odsyłający, termin wywozu będący przedmiotem sporu w postępowaniu głównym jest materialno-prawnym terminem przedawnienia, którego przekroczenia nie można sanować. Tym samym, jeżeli towar przeznaczony na eksport nie opuści obszaru celnego Unii w terminie wskazanym w dawnej ustawie o podatku VAT i w nowej ustawie o podatku VAT, dostawa tego towaru podlega ostatecznie opodatkowaniu, nawet jeżeli towar ten faktycznie opuścił Unię po upływie przewidzianego przez te przepisy terminu.

39 W tym względzie należy podnieść, że krajowe przepisy takie jak te będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, ustanawiające dla zwolnienia w eksporcie termin wywozu, w szczególności w celu zwalczania unikania opodatkowania i oszustw podatkowych, niedające przy tym podatnikowi możliwości wykazania w celu skorzystania z takiego zwolnienia, że warunek dotyczący wywozu został spełniony po upływie tego terminu i nieustanawiające prawa do zwrotu podatnikowi podatku VAT uiszczanego ze względu na niedotrzymanie rzeczonych terminów, gdy dostarczy on dowód na to, że towary opuściły obszar celny Unii, wykraczają poza to, co niezbędne do osiągnięcia omawianego celu.

40 W sytuacji gdy zostanie wykazane, że warunki zwolnienia w eksporcie określone w art. 146 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112, w szczególności wywóz danych towarów z obszaru celnego Unii, są spełnione, od takiej dostawy nie jest bowiem należny żaden podatek VAT (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie Collée, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo). W takich okolicznościach już nie zachodzi zasadniczo ryzyko oszustwa podatkowego lub utraty wpływów z podatków mogących

uzasadni? opodatkowanie danej transakcji.

41 Nale?y zatem stwierdzi?, ?e przepisy krajowe takie jak te b?d?ce przedmiotem sporu w post?powaniu g?ównym wykraczaj? poza to, co jest niezb?dne do osi?gni?cia celu polegaj?cego na zapobie?eniu unikaniu opodatkowania i oszustwom podatkowym.

42 Z powy?szych wzgl?dów na pytania prejudycjalne nale?y odpowiedzie?, ?e art. 146 ust. 1 i art. 131 dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwiaj? si? one istnieniu uregulowa? krajowych, zgodnie z którymi w ramach dostawy na eksport towary przeznaczone na eksport poza Uni? musz? opu?ci? terytorium Unii w sztywnym terminie wynosz?cym trzy miesi?ce lub 90 dni nast?puj?cych po dniu dostawy, je?eli samo przekroczenie tego terminu skutkuje ostatecznym pozbawieniem podatnika prawa do zwolnienia tej dostawy z podatku.

W przedmiocie kosztów

43 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (pi?ta izba) orzeka, co nast?puje:

Artyku? 146 ust. 1 i art. 131 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwiaj? si? one istnieniu uregulowa? krajowych, zgodnie z którymi w ramach dostawy na eksport towary przeznaczone na eksport poza Uni? Europejsk? musz? opu?ci? terytorium Unii Europejskiej w sztywnym terminie wynosz?cym trzy miesi?ce lub 90 dni nast?puj?cych po dniu dostawy, je?eli samo przekroczenie tego terminu skutkuje ostatecznym pozbawieniem podatnika prawa do zwolnienia tej dostawy z podatku.

Podpisy

* J?zyk post?powania: w?gierski.