OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 11 stycznia 2006 r. [1]

I — Wprowadzenie

1. We wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Hoge Raad der Nederlanden zwrócił się o dokonanie wykładni szóstej dyrektywy VAT [2] oraz innych aktów prawnych, które regulują wzajemną pomoc organów administracji podatkowej. Wniosek dotyczy w istocie pytania, czy organy administracji podatkowej są zobowiązane do zasięgnięcia informacji w innym państwie członkowskim, jeśli podatnik nie może samodzielnie udowodnić, że dokonał zwolnionej od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej, bowiem nabywca mający siedzibę w innym państwie członkowskim nie przekazał mu wymaganych oświadczeń lub dokumentów. Pytania te pozostają w ścisłym związku z pytaniami, które zostały postawione w sprawach C-409/04 Teleos i in. oraz C-146/05 Collée, w odniesieniu do których przedstawiam opinie również w dniu dzisiejszym.

II — Ramy prawne

A — *Prawo wspólnotowe*

2. Dyrektywa Rady 91/680 z dnia 16 grudnia 1991 r. [3] uzupełniająca wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych wprowadziła do szóstej dyrektywy tytuł XVIa (Przepisy przejściowe dotyczące opodatkowania handlu między państwami członkowskimi, art. 28a–28m). Przepisy te nadal znajdują zastosowanie, bowiem do tej pory nie wydano ostatecznego uregulowania dotyczącego opodatkowania handlu między państwami członkowskimi.

1 — Język oryginału: niemiecki.

2 — Szósta dyrektywa Rady 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, str. 1) — zwana dalej „szóstą dyrektywą”.

3 — Dz.U. L 376, str. 1.

3. Artykuł 28c część A szóstej dyrektywy reguluje zwolnienie dostaw towarów. Przepis ten stanowi, że:

„[…] na warunkach ustanowionych w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania zwolnień przewidzianych poniżej, a także aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom, państwa członkowskie zwalniają z podatku:

a) dostawy towarów, określone w art. 5 i 28a ust. 5 lit. a), wysyłan[ych] lub transportowan[ych] przez sprzedawcę bądź nabywcę towarów lub na jego [ich] rachunek, do miejsca poza terytorium określon[ym] w art. 3, lecz znajdującego się na obszarze Wspólnoty, dokonane dla podatnika lub osoby prawnej niepodlegającej opodatkowaniu, któr[zy] działa[ją] w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów.

[…]”

4. Artykuł 22 szóstej dyrektywy reguluje formalne obowiązki podatnika i przewiduje w wersji znajdującej zastosowanie w niniejszej sprawie [4], między innymi, co następuje:

„2. a) Każdy podatnik prowadzi rachunkowość w sposób wystarczająco szczegółowy, aby umożliwić zastosowanie podatku od wartości dodanej oraz kontrolę przez organ podatkowy.

[…]

3) a) Każdy podatnik wystawia fakturę lub inny dokument uznawany za fakturę, w odniesieniu do towarów i usług, które dostarczył lub świadczył na rzecz innego podatnika lub osobie prawnej nie podlegającej opodatkowaniu. Każdy podatnik wystawia ponadto fakturę lub inny dokument uznawany za fakturę w odniesieniu do dostaw towarów określonych w art. 28b część B ust. 1 oraz w odniesieniu do towarów dostarczonych na warunkach określonych w art. 28c część A. Podatnik zachowuje jeden egzemplarz każdego wystawionego dokumentu.

[…]

4 — Zobacz art. 28h w brzmieniu wprowadzonym dyrektywą Rady 91/680/EWG, zmienioną ostatnio dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG i wprowadzająca nowe środki upraszczające w odniesieniu do podatku od wartości dodanej — zakres niektórych zwolnień i praktyczne uregulowania wprowadzające je w życie (Dz.U. L 102, str. 18).

4. a) Każdy podatnik składa deklarację podatkową w terminie ustalonym przez każde z państw członkowskich. […]

b) W deklaracji podatkowej muszą się znaleźć wszystkie niezbędne informacje potrzebne do obliczenia należnego podatku oraz dokonanych odliczeń, w danym przypadku, łącznie z całkowitą kwotą transakcji odnoszących się do tego podatku i odliczeń oraz całkowitą kwotą transakcji zwolnionych od podatku, o ile wydaje się to niezbędne dla ustalenia podstawy opodatkowania.

c) Deklaracja podatkowa określa ponadto:

— z jednej strony, całkowitą wartość, pomniejszoną o podatek od wartości dodanej, dostaw towarów, określonych w art. 28c część A, od których podatek stał się wymagalny w tym okresie podatkowym.

[…]

6. […]

b) Każdy podatnik posiadający numer identyfikacyjny do celów podatku od wartości dodanej składa ponadto zestawienie nabywców posiadających numery identyfikacyjne do celów podatku od wartości dodanej, którym dostarczał towary na warunkach ustanowionych w art. 28c część A lit. a) i d) […].

Zestawienie określa:

[…]

— numer identyfikacyjny do celów podatku od wartości dodanej każdego nabywcy towarów, który został mu nadany w innym państwie członkowskim i pod którym dostarczano mu towary […]

7. […]

8. Państwa członkowskie mogą nałożyć inne zobowiązania, które uznają za niezbędne dla poprawnego poboru podatków i aby zapobiec oszustwom podatkowym, pod warunkiem

równego traktowania transakcji wewnętrznych oraz transakcji zawieranych przez podatników w różnych państwach członkowskich, o ile tego rodzaju zobowiązania nie będą prowadzić w handlu między państwami członkowskimi do niepotrzebnych formalności związanych z przekraczaniem granic".

5. Dyrektywa Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich [5] zgodnie z jej art. 1 ust. 1 znajduje zastosowanie w szczególności do informacji dotyczących określenia i poboru podatku VAT. Artykuł 2 ust. 1 dyrektywy brzmi:

„Właściwa władza państwa członkowskiego może zwrócić się z wnioskiem do właściwej władzy innego państwa członkowskiego o przekazanie określonych informacji wskazanych w art. 1 ust. 1, w szczególnej [oznaczonej] sprawie. Właściwa władza państwa, do której wniosek jest skierowany, nie ma obowiązku uwzględnienia takiego wniosku, jeżeli wydaje się, że właściwa władza państwa występującego z takim wnioskiem nie wyczerpała własnych zwyczajowo uznawanych źródeł informacji, których mogłaby użyć, odpowiednio do okoliczności, w celu uzyskania wymaganych informacji, bez ryzyka uzyskania poszukiwanych informacji, po zakończeniu postępowania".

6. Zgodnie z art. 3 dyrektywy państwa członkowskie automatycznie wymieniają informacje w określonych przypadkach. Według art. 4 państwa członkowskie powinny udzielać informacji bez uprzedniego wniosku w szczególnych sytuacjach.

7. Zgodnie z art. 4 rozporządzenia Rady (EWG) nr 218/92 z dnia 27 stycznia 1992 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków pośrednich (VAT) [6] właściwa władza każdego państwa członkowskiego prowadzi elektroniczną bazę danych, w której przechowuje i opracowuje informacje, które zbiera stosownie do art. 22 ust. 6 lit. b) szóstej dyrektywy. Na podstawie tych danych państwa członkowskie udzielają sobie wzajemnie określonych informacji lub mogą nawet mieć bezpośredni dostęp do odpowiednich informacji.

8. Artykuł 5 rozporządzenia nr 218/92 reguluje wymianę dodatkowych informacji w poszczególnych przypadkach w następujący sposób:

„1. Jeśli informacje udzielone na podstawie art. 4 są niewystarczające to właściwa władza państwa członkowskiego może w każdym czasie w poszczególnych przypadkach wystąpić z wnioskiem o udzielenie dalszych informacji. Władze współpracujące

5 — Dz.U. L 336, str. 15, w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.U. L 76, str. 1). Od czasu wejścia w życie dyrektywy Rady 2003/93/WE z dnia 7 października 2003 r. zmieniającej dyrektywę Rady 77/799 dotyczącą wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich i pośrednich (Dz.U. L 264, str. 23), dyrektywa 77/799 nie ma zastosowania do podatku VAT.

6 — Dz.U. L 24, str. 1.

przekażą tę informację tak szybko, jak to jest możliwe, a w każdym przypadku w okresie nie dłuższym niż trzy miesiące od otrzymania wniosku.

2. W przypadkach określonych w ust. 1 władze współpracujące przekażą władzom wnioskującym co najmniej numery rachunków, dane rachunkowe oraz kwoty związane z określonymi transakcjami między osobami w zainteresowanych państwach członkowskich".

9. Państwo udzielające odpowiedzi zgodnie z art. 7 rozporządzenia nr 218/92 jest zobowiązane do udzielenia informacji w przypadku spełnienia warunku, że

„— liczba oraz charakter wniosków o udzielenie informacji złożonych przez organ wnioskujący w określonym czasie nie nakłada nieproporcjonalnych obciążeń administracyjnych na organ współpracujący,

— organ wnioskujący wyczerpał zwyczajne źródła informacji, których mógł użyć w danych okolicznościach do uzyskania informacji, których wniosek dotyczy, bez podejmowania ryzyka narażenia się na niepowodzenie w osiąganiu pożądanego rezultatu,

— organ wnioskujący występuje z wnioskiem o pomoc, jedynie wówczas gdy sam jest w stanie dostarczyć takiego samego wsparcia organowi wnioskującemu innego państwa członkowskiego".

10. Z mocą od dnia 1 stycznia 2004 r. uregulowania dotyczące wzajemnej pomocy w dziedzinie podatku od wartości dodanej zostały zamieszczone w rozporządzeniu Rady (WE) nr 1798/2003 z dnia 7 października 2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchylającym rozporządzenie (EWG) nr 218/92 [7]. Artykuł 5 rozporządzenia dotyczy wniosku o udzielenie informacji. Artykuł 40 rozporządzenia nr 1798/2003 zawiera zastrzeżenie odnoszące się do udzielenia informacji, podobne do zastrzeżenia określonego w art. 2 ust. 1 zdanie 2 dyrektywy 77/799 oraz w art. 7 rozporządzenia nr 218/92.

B — *Prawo krajowe*

11. Zgodnie z art. 9 ust. 2 lit. b) Wet op de omzetbelasting (ustawy o podatku obrotowym) 1968 w związku z pkt 6 załączonej do tej ustawy tabeli II lit. a) stawka podatkowa stosowana do dostaw wewnątrzwspólnotowych wynosi zero. Zgodnie

7 — Dz.U. L 264, str. 1.

z art. 12 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (rozporządzenia w sprawie wykonania ustawy o podatku obrotowym) zwolnienie to znajduje zastosowanie, jeśli z ksiąg lub dokumentów wynika, że spełnione zostały ku temu przesłanki.

12. Paragraf 4.3 Besluit van de Staatssecretaris van Financiën z dnia 20 czerwca 1995 r., Nr. VB 95/2120 (zwany dalej „komunikatem 38") [8] określa następujące wymogi dla dokumentów potwierdzających odbiór towarów w ramach dostawy wewnątrzwspólnotowej:

„Jeśli towary są dostarczane na rzecz odbiorców zagranicznych »z zakładu« lub »z magazynu« (transakcje z odbiorem towarów), to charakter wewnątrzwspólnotowy dostawy nie wynika […] z listu przewozowego lub dokumentów przewozowych dostawcy. Mogą jednak istnieć okoliczności, w których dostawca również w takiej sytuacji może być przekonany, że odbiorca zagraniczny transportuje towary do innego państwa członkowskiego. Zgromadzone przez administrację dokumenty i prowadzone rejestry nie są wystarczające, musi to być stały odbiorca, chyba że dostawca wie, iż wykonane na rzecz tego odbiorcy dostawy wewnątrzwspólnotowe były źródłem problemów, przy czym odbiorca złożył ponadto oświadczenie w tym przedmiocie. Takie oświadczenie na piśmie, które powinno zostać podpisane przez osobę, która odbiera dostarczone towary musi zawierać co najmniej nazwisko odbiorcy, a jeśli odbiorca nie odbiera towarów osobiście nazwisko osoby, która czyni to w imieniu odbiorcy, numer rejestracyjny pojazdu, który służył do transportu towarów, numer faktury, w której dostarczone towary zostały wyszczególnione, miejsce do którego odbiorca będzie transportował towary, jak również potwierdzenie, że odbiorca jest gotowy do udzielenia Belastingdienst szczegółowych informacji dotyczących przeznaczenia towarów. Wzór takiego oświadczenia znajduje się w załączniku.

W odniesieniu do transakcji z odbiorem towarów, w której nie występuje stały odbiorca i zapłata za towary jest dokonywana w gotówce, a dostawca nie dysponuje również dokumentami, które potwierdzają charakter wewnątrzwspólnotowy dostawy, to znaczy w przypadkach, w których poza fakturą wystawioną na rzecz odbiorcy zagranicznego (w której podany został zagraniczny numer identyfikacyjny do celów podatku VAT) nie są dostępne żadne dokumenty z których wynika wewnątrzwspólnotowy charakter dostawy, dostawca nie może skutecznie żądać zastosowania zerowej stawki podatkowej. W tych okolicznościach dostawca może uniknąć groźby zaległości w podatku VAT, wykazując niderlandzki podatek VAT w fakturze wystawionej na

8 — V-N 1995, str. 2324.

rzecz nabywcy. Nabywca jest zobowiązany, w przypadku przemieszczenia tych towarów do innego państwa członkowskiego, powiadomić o tym niderlandzkie organy podatkowe. Na podstawie tego zawiadomienia może on dokonać odliczenia naliczonego niderlandzkiego podatku VAT".

III — Stan faktyczny i pytanie prejudycjalne

13. Twoh International B.V. (zwana dalej „Twoh") na podstawie decyzji dotyczącej podatku VAT została wezwana do zapłaty podatku oraz dodatkowego zobowiązania podatkowego związanego z dostawami, których dokonała w 1996 r. Zdaniem Twoh rzeczone dostawy, jako dostawy wewnątrzwspólnotowe, były zwolnione od podatku. Organ podatkowy nie uznał jednak zwolnienia, bowiem Twoh nie posiadała wystarczających dowodów na to, że towary zostały wysłane lub transportowane do innego państwa członkowskiego. Twoh w odpowiedzi podniosła, że niderlandzkie organy podatkowe są zobowiązane na podstawie dyrektywy 77/799 oraz rozporządzenia nr 218/92 do zasięgnięcia informacji u organów podatkowych państw przeznaczenia, by potwierdzić wewnątrzwspólnotowy charakter dostaw. Organ podatkowy nie uwzględnił tego stanowiska. W postępowaniu przed sądem pierwszej instancji żądanie Twoh zostało oddalone.

14. Hoge Raad w ramach toczącego się przed nim postępowania kasacyjnego zwrócił się do Trybunału postanowieniem z dnia 22 kwietnia 2005 r. z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, zgodnie z art. 234 WE, w przedmiocie następującego pytania:

Czy art. 28c część A lit. a) szóstej dyrektywy — w związku z przepisami dyrektywy 77/799 o wzajemnej pomocy właściwych władz oraz rozporządzenia nr 218/92 — należy interpretować w ten sposób, że jeśli państwo przeznaczenia nie przekazało z własnej inicjatywy informacji uznanych za użyteczne, to państwo wysyłki lub państwo transportu jest zobowiązane do wystąpienia do wskazanego państwa przeznaczenia z wnioskiem o udzielenie informacji oraz do uwzględnienia otrzymanych informacji w ramach oceny dowodów na dokonanie wysyłki lub transportu towarów?

15. W postępowaniu przed Trybunałem uwagi przedstawili Twoh, rząd francuski, Irlandia, rządy włoski, niderlandzki, polski i portugalski oraz Komisja Wspólnot Europejskich.

IV — Ocena prawna

16. Jak wskazałam w opinii w sprawie Teleos i in. przedstawionej w dniu dzisiejszym, zgodnie z art. 28c część A lit. a) szóstej

dyrektywy przesłanką zwolnienia dostawy wewnątrzwspólnotowej jest to, że dostarczony towar zostanie wysłany lub transportowany do innego państwa członkowskiego i wskutek tego opuści fizycznie państwo pochodzenia [9].

17. Należy przy tym uwzględnić, że szósta dyrektywa przewiduje szeroki zakres stosowania podatku VAT i zwolnienia od podatku jako odstępstwo od tej zasady powinny być interpretowane w sposób ścisły [10]. Ten kto powołuje się na takie odstępstwo musi udowodnić, że spełnione zostały przesłanki jego zastosowania. Obowiązek dostawcy, przedstawienia dowodu dokonania transportu towarów z kraju pochodzenia jako przesłanka zwolnienia dostawy wewnątrzwspólnotowej od podatku, jest niezbędny w celu zapewnienia prawidłowego stosowania szóstej dyrektywy.

18. Jak wynika z pierwszego zdania art. 28c część A szóstej dyrektywy, państwa członkowskie mogą nałożyć obowiązki formalne dotyczące dowodów spełnienia przesłanek zwolnienia dostawy wewnątrzwspólnotowej od podatku [11]. Ponadto państwa członkowskie zgodnie z art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy mogą nałożyć na podatników inne obowiązki, które uznają za konieczne do prawidłowego pobrania podatku i uniknięcia oszustw podatkowych [12]. Państwa członkowskie powinny korzystać ze swobodnego uznania przyznanego im przez szóstą dyrektywę z poszanowaniem postanowień traktatu WE, celów szóstej dyrektywy oraz ogólnych zasad prawa, takich jak zasada proporcjonalności [13].

19. W prawie niderlandzkim wymogi dotyczące dowodów w przypadku transakcji z odbiorem towarów zostały określone szczegółowo w komunikacie 38. Ani sąd krajowy ani strony postępowania nie mieli wątpliwości, że wymogi te są zgodne z szóstą dyrektywą oraz ogólnymi zasadami prawa.

20. Zgodnie z ustaleniami dokonanymi przez sąd Twoh nie była w stanie przedstawić w postępowaniu głównym dowodów na transport dostarczonych towarów z Niderlandów do innego państwa członkowskiego przez odbiorcę, które spełniałyby wymogi określone w komunikacie 38. Twoh uważa

9 — Zobacz w szczególności pkt 45 i 59 opinii z dnia 11 stycznia 2007 r. w sprawie C-409/04 Teleos i in., Zb.Orz. str. I-7797.

10 — Opinia Teleos i in. (przywołana w przypisie 9, pkt 63) oraz powołane tam orzecznictwo.

11 — Zobacz podobnie postanowienie z dnia 3 marca 2004 r. w sprawie C-395/02 Transport Service, Rec. str. I-1991, pkt 27 i 28 oraz wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb. Orz. str. I-1609; pkt 90 i 91. Zobacz także moją opinię z dnia 11 stycznia 2007 r. w sprawie C-146/05 Collée, Zb.Orz. str. I-7861.

12 — Wyrok w sprawie Halifax i in., pkt. 92 (przywołany w przypisie 11).

13 — Zobacz podobnie, w przedmiocie prawa do odliczenia podatku naliczonego, wyroki z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach połączonych od C-110/98 do C-147/98 Gabalfrisa i in., Rec. str. I-1577, pkt. 52 i z dnia 18 grudnia 1997 r. w sprawach połączonych C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96 Molenheide i in., Rec. str. I-7281, pkt. 48 oraz w odniesieniu do art. 21 ust. 3 szóstej dyrektywy wyrok z dnia 11 maja 2006 r. w sprawie C-384/04 Federation of Technological Industries i in., Zb. Orz. str. I-4191, pkt. 29).

jednak, że organ podatkowy zgodnie z przepisami dyrektywy 77/799 oraz rozporządzenia nr 218/92 jest zobowiązany do zasięgnięcia informacji od władz państw przeznaczenia w celu potwierdzenia transgranicznego charakteru dostaw.

21. Taka argumentacja nie może zostać zaakceptowana.

22. Dyrektywa 77/799 ma na celu wspieranie wzajemnej pomocy i wymiany informacji służącej zwalczaniu oszustw podatkowych [14]. Celowi temu służy również rozporządzenie nr 218/92, które stanowi uzupełnienie dyrektywy 77/799 w dziedzinie podatków pośrednich [15]. System wymiany informacji wprowadzony przez rozporządzenie nr 218/92 stał się niezbędny w związku z utworzeniem rynku wewnętrznego i związanym z tym zniesieniem kontroli granicznych i ma na celu zapobieganie stratom we wpływach z podatków związanych z handlem wewnątrzwspólnotowym w okresie stosowania przepisów przejściowych szóstej dyrektywy [16].

23. Te akty prawne mają zatem na celu przede wszystkim współpracę organów podatkowych państw członkowskich i nie przyznają jednostkom żadnych praw, z wyjątkiem prawa uzyskania informacji dotyczących numeru identyfikacyjnego do celów podatku VAT zgodnie z art. 6 ust. 4 rozporządzenia nr 218/92. Transgraniczna wymiana informacji nie służy temu, by zwolnić podatników od obowiązku udowodnienia faktów, przewidzianego w szóstej dyrektywie. Rzeczone informacje umożliwiają organom podatkowym weryfikację informacji i dowodów przedstawionych przez podatników, nie mogą ich jednak zastąpić. Już z brzmienia art. 2 ust. 1 dyrektywy 77/799 oraz art. 5 rozporządzenia nr 218/92 wynika przy tym, że organ państwa członkowskiego *może, a* nie musi wystąpić o udzielenie informacji.

24. Ponadto organy państwa współpracującego w określonych okolicznościach nie są zobowiązane do udzielenia informacji, na co wskazuje Komisja. Zgodnie z art. 7 rozporządzenia nr 218/92 informacje powinny zostać udzielone jedynie, jeśli liczba oraz charakter wniosków o udzielenie informacji złożonych przez organ wnioskujący w określonym czasie nie nakłada nieproporcjonalnych obciążeń administracyjnych na organ współpracujący oraz jeśli organ wnioskujący wyczerpał własne źródła informacji [17].

25. Gdyby istniał obowiązek każdorazowego występowania o udzielenie informacji

14 — Zobacz motyw pierwszy dyrektywy 77/799. Nowe uregulowanie zawarte w rozporządzeniu nr 1798/2003 niczego nie zmieniło w tym zakresie (zob. motyw pierwszy rozporządzenia nr 1798/2003).

15 — Zobacz motyw czwarty rozporządzenia nr 218/92.

16 — Zobacz motywy od pierwszego do trzeciego rozporządzenia nr 218/92.

17 — Zobacz również art. 2 ust. 1 zdanie drugie dyrektywy 77/799.

potwierdzających dokonanie dostawy wewnątrzwspólnotowej do państwa przeznaczenia w przypadku braku możliwości przedstawienia dowodów przez podmioty, które dokonały dostawy, liczba wniosków mogłaby ulec zwiększeniu w takim zakresie, że organy współpracujące powołując się na art. 7 rozporządzenia nr 218/92 odrzucałyby takie wnioski z powodu nieproporcjonalnych obciążeń administracyjnych.

26. Pomijając tego rodzaju względy praktyczne, informacje udzielone przez organy podatkowe państwa przeznaczenia nie zawsze pozwalają na uzyskanie dowodu niezbędnego do zwolnienia dostawy wewnątrzwspólnotowej od podatku zgodnie z art. 28c część A lit. a) szóstej dyrektywy.

27. Jak wskazałam w szczególności w opinii w sprawie Teleos, organy podatkowe państwa pochodzenia i państwa przeznaczenia badają niezależnie od siebie, czy przesłanki zwolnienia od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej lub opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia zostały spełnione [18]. Okoliczność, że wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów zostało zgłoszone w państwie przeznaczenia stanowi jedynie wskazówkę, że przedmioty te faktycznie fizycznie opuściły państwo pochodzenia. Jeśli właściwy organ podatkowy państwa pochodzenia posiada stosowne informacje, ponieważ organy państwa przeznaczenia przekazały mu je z własnej inicjatywy [19], wówczas może stanowić to dodatkowe uzasadnienie wniosku o zwolnienie dostawy od podatku [20].

28. Nie zaprzeczam, że zgodnie z przedstawionym tu poglądem podatnikowi znajdującemu się w takiej sytuacji jak Twoh zwolnienie dostawy od podatku nie zostanie przyznane, mimo że nie może on dowieść dokonania transportu poza terytorium kraju jedynie ze względu na opieszałość kontrahenta. Jeśli jednak dostawca pozostawia odbiorcy dokonanie transportu poza terytorium kraju, to świadomie podejmuje on ryzyko, że nie będzie posiadał wymaganych dowodów, jeśli odbiorca mu ich nie przekaże. W tej sytuacji organy podatkowe nie mogą wkroczyć. To dostawca powinien pozostać w kontakcie z kontrahentem i uzyskać od niego dowody lub żądać zapłaty podatku VAT, jeśli kontrahent nie przedstawi dowodu potwierdzającego wywóz z państwa pochodzenia. Dostawca może zabezpieczyć się przed takim ryzykiem poprzez żądanie zabezpieczenia w wysokości podatku VAT, którego zwrotu dokona po przedstawieniu mu dokumentów przewozowych.

18 — Opinia Teleos i in. (przywołana w przypisie 9, pkt 90)

19 — W niniejszym przypadku bezsporne jest, że organy niderlandzkie nie posiadały informacji przekazanych z własnej inicjatywy przez organ współpracujący. Jest także wątpliwe, czy informacje dotyczące opodatkowania nabycia wewnątrzwspólnotowego przez państwo przeznaczenia należą do informacji przekazywanych z własnej inicjatywy. To nie państwo przeznaczenia powinno przekazywać państwu pochodzenia informacje, które są niezbędne do zwolnienia od podatku dostawy wewenątrzwspólnotowej. Natomiast państwo pochodzenia zgodnie z art. 4 rozporządzenia nr 218/92 powinno przekazać informacje, które uzyskało na podstawie art. 22 ust. 6 lit. b) państwu przeznaczenia (czyli przedstawione przez dostawcę dane dotyczące odbiorcy), aby organy tego państwa mogły zapewnić opodatkowanie nabycia.

20 — Zobacz opinia Teleos i in. (przywołana w przypisie 9, pkt 91).

29. Zgodnie z powyższym organ podatkowy w sytuacji takiej jak niniejsza nie jest zobowiązany do wystąpienia do organu innego państwa członkowskiego z wnioskiem o informację czy w państwie tym zostały złożone deklaracje podatkowe dotyczące nabycia wewnątrzwspólnotowego oznaczonych towarów.

V — Wnioski

30. Uwzględniając powyższe rozważania proponuję udzielenie następującej odpowiedzi na pytanie przedstawione przez Hoge Raad:

Ten, kto wnosi o zwolnienie od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej zgodnie z art. 28c część A lit. a) 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, musi udowodnić, że nabywca uzyskał prawo rozporządzania jak właściciel dostarczonym towarem, który został wysłany lub transportowany do innego państwa członkowskiego, oraz że w związku z tym towar ten opuścił fizycznie państwo pochodzenia.

Organy podatkowe państwa pochodzenia nie są zobowiązane do wystąpienia do organów podatkowych państwa przeznaczenia z wnioskiem o udzielenie informacji na podstawie dyrektywy Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r dotyczącej wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich oraz rozporządzenia Rady (EWG) nr 218/92 z dnia 27 stycznia 1992 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków pośrednich (VAT), jeśli podatnik nie był w stanie przedstawić dowodu wysyłki lub transportu tych towarów.