NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 11. januára 2007 [1]

I — Úvod

1. Svojím uznesením žiada Hoge Raad der Nederlanden o výklad šiestej smernice o dani z pridanej hodnoty [2], ako aj ďalších právnych predpisov, ktoré upravujú vzájomnú pomoc daňových orgánov. V podstate sa pýta, či sú daňové orgány povinné zaobstarať si informácie v inom členskom štáte, pokiaľ zdaniteľná osoba sama nemôže preukázať dodanie tovaru v rámci Spoločenstva oslobodené od dane, pretože objednávateľ so sídlom v inom členskom štáte jej k tomu nedal potrebné vyhlásenia alebo dokumenty. Otázky úzko súvisia s otázkami, ktoré si vnútroštátne súdy kladú v rozsudku Teleos a i. (C-409/04), a Collée (C-146/05), v ktorých dnes tiež predkladám návrhy.

II — Právny rámec

A — *Právo Spoločenstva*

2. Smernica Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, ktorou sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty a mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS s cieľom zrušiť daňové hranice [3], vkladá do šiestej smernice novú hlavu XVIa (Prechodné opatrenia na zdanenie obchodu medzi členskými štátmi) (články 28a až 28n). Tieto ustanovenia sú tak ako v minulosti naďalej relevantné, keďže ani dnes nejestvuje žiadna konečná právna úprava, ktorá by sa týkala prepravy tovaru medzi podnikmi v rámci obchodu medzi členskými štátmi.

1 — Jazyk prednesu: nemčina.

2 — Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“).

3 — Ú. v. ES L 376, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160.

3. Článok 28c A šiestej smernice upravuje oslobodenie dodávky tovarov. Podľa neho a medzi iným pre uvedený prípad uvádza vo svojom určujúcom znení toto [4]:

„… za podmienok, ktoré samy stanovia na tento účel pre zabezpečenie správnej a jednoduchej aplikácie výnimiek [oslobodení — *neoficiálny preklad*], uvedených ďalej v texte ako aj na zabránenie akémukoľvek úniku, vyhýbaniu sa [akémukoľvek podvodu, úniku — *neoficiálny preklad*] či zneužitiu, členské štáty oslobodia:

a) dodávky tovaru, ako sú definované v článku 5 expedovaného a transportovaného prostredníctvom alebo v mene dodávateľa alebo osoby nadobúdajúcej tovar [v článku 5, odoslaného alebo prepraveného predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet — *neoficiálny preklad*] mimo územia, referovaného v článku 3, ale vnútri spoločenstva, ktorý je dodaný pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu, pôsobiacu ako osoba v členskom štáte inom ako je ten, ktorý je odchodovým štátom pre expedovanie alebo transport tovaru [ten, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala — *neoficiálny preklad*].

…“

4. Článok 22 šiestej smernice upravuje formálne povinnosti zdaniteľnej osoby

„(2) a) Každá zdaniteľná osoba bude viesť účty tak podrobne, aby bolo možné aplikovať daň z pridanej hodnoty a vykonať kontrolu zo strany daňového úradu:

…

(3) a) Každá zdaniteľná osoba musí vydať faktúru, alebo iný dokument slúžiaci ako faktúra s ohľadom na tovar alebo služby, ktoré dodal alebo poskytol inej zdaniteľnej osobe alebo nezdaniteľnej právnickej osobe. Každá zdaniteľná osoba musí taktiež vydať faktúru alebo dokument slúžiaci ako faktúra s ohľadom na dodávky tovaru referovaného v článku 28b b) (B) (1) a s ohľadom na tovar dodaný podľa podmienok stanovených v článku 28c (A). Zdaniteľná osoba musí udržiavať kópiu každého vydaného dokumentu.

…

4 — Pozri článok 28h v znení zavedenom smernicou 91/680/EHS a následne zmenenom a doplnenom smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, ktorou sa mení smernica 77/388/EHS a zavádza nové zjednodušujúce opatrenia pre daň z pridanej hodnoty — rozsah určitých výnimiek a praktické postupy pri ich uplatňovaní (Ú. v. ES L 102, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274).

(4) a) Každá zdaniteľná osoba musí predložiť priznanie k dani do stanoveného časového limitu, určeného členskými štátmi. …

b) Priznanie k dani musí podávať všetky informácie potrebné pre kalkuláciu dane, ktorá sa stane uplatniteľná a odpočty, ktoré sa majú zahrnúť tam, kde sú uplatniteľné a pokiaľ sa to považuje ako nevyhnutné pre stanovenie základu daňovej povinnosti, celková hodnota transakcií ohľadne tejto dane a odpočty a hodnota každej oslobodenej transakcie.

c) Daňové priznanie musí taktiež udávať:

— na jednej strane celkovú hodnotu mínus hodnotu dane z pridanej hodnoty dodávok tovaru, referovaného v článku 28c (A), na ktorú sa daň stane uplatniteľná počas obdobia.

— …

(6) …

b) Každá zdaniteľná osoba identifikovaná na účely dane z pridanej hodnoty musí taktiež predložiť rekapitulačný zoznam (výpis) osôb, nadobúdajúcich tovar, identifikovaných na účely dane z pridanej hodnoty, pre ktoré dodala tovar podľa podmienok stanovených v článku 28c (A) písm. a) a d)….

…

Rekapitulačný zoznam musí obsahovať:

— …

— číslo, pomocou ktorého každá osoba nadobúdajúca tovar je identifikovaná na účely dane z pridanej hodnoty v inom členskom štáte, pod ktorým sa tovar dodal osobe a ak je to vhodné indikáciu,…

(7) …

(8) Členské štáty môžu uvaliť iné povinnosti, ktoré považujú ako potrebné na správne inkaso dane a pre prevenciu proti úniku, podmienené požiadavkami rovnakého

zaobchádzania domácich transakcií a transakcii uskutočnených medzi členskými štátmi a za podmienky, že takéto povinnosti v obchode medzi členskými krajinami nezadajú [nebudú mať za následok — *neoficiálny preklad*] vznik formalít spojených s prechodom hraníc."

5. Smernica Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní [5] sa uplatní na základe jej článku 1 ods. 1 najmä na všetky informácie, ktoré by im umožnili vykonať správne vyrubenie a výber dane z príjmu. Článok 2 ods. 1 smernice 77/799 znie:

„príslušný úrad iného členského štátu o zaslanie informácií, o ktorých sa hovorí v článku 1 (1). Príslušný úrad požadovaného štátu nemusí vyhovieť žiadosti, ak je zjavné, že úrad štátu, ktorý o informácie žiada, nevyčerpal svoje vlastné obvyklé zdroje informácií, ktoré môže, podľa okolnosti využiť na získanie požadovaných informácii bez toho, aby sa vystavil riziku, že by ohrozil sa vystavil nebezpečiu prezradenia výsledku."

5 — Ú. v. ES L 336, s. 15, v znení smernice Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 o všeobecných systémoch pre výrobky podliehajúce spotrebnej dani a o vlastníctve, pohybe a monitorovaní takýchto výrobkov (Ú. v. ES L 76, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 179). Od nadobudnutia účinnosti smernice Rady 2003/93/ES zo 7. októbra 2003, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/799/EHS a zavádzajú sa nové zjednodušujúce opatrenia pre daň z pridanej hodnoty — rozsah určitých výnimiek a praktické postupy pri ich uplatňovaní (Ú. v. EÚ L 264, s. 23; Mim. vyd. 09/001, s. 274) už smernica 77/799 pre DPH neplatí.

6. Podľa článku 3 smernice si budú členské štáty vzájomne pravidelne vymieňať informácie bez predchádzajúceho požiadania. Podľa článku 4 si majú členské štáty spontánne vymieňať informácie v iných osobitných nešpecifikovaných prípadoch.

7. Podľa článku 4 nariadenia Rady (EHS) č. 218/92 z 27. januára 1992 o administratívnej spolupráci v oblasti nepriameho zdaňovania (DPH). [6] musí príslušný úrad každého členského štátu udržiavať elektronickú databázu, v ktorej musí zbierať, uchovávať a spracovávať informácie, ktoré zhromažďuje v súlade s článkom 22 ods.6 písm. b) smernice 77/388/EHS. Na základe týchto databáz si môžu členské štáty vzájomne poskytovať určité informácie alebo dokonca môžu mať priamy prístup k príslušným informáciám.

8. Článok 5 nariadenia č. 218/92 upravuje výmenu ďalších informácií v konkrétnom prípade takto:

„1. Kde nepostačujú informácie poskytnuté podľa článku 4, príslušný úrad členského štátu smie kedykoľvek v špecifických prípadoch požadovať ďalšie informácie. Požiadaný [dožiadaný — *neoficiálny preklad*] orgán

6 — Ú. v. ES L 24, s. 1.

poskytne informácie čo najskôr, v každom prípade nie neskôr ako tri mesiace po prijatí žiadosti.

2. Za okolností opísaných v odseku 1, požiadaný [dožiadaný — *neoficiálny preklad*] orgán musí prinajmenšom poskytnúť žiadajúcemu úradu čísla faktúr, dátumy a hodnoty v súvislosti s individuálnymi transakciami medzi osobami v príslušných členských štátoch.“

9. Tieto informácie môže členský štát poskytnúť podľa článku 7 nariadenia iba za predpokladu, že:

„— počet a povaha žiadostí o informácie od žiadajúceho úradu v rámci špecifického časového obdobia nespôsobí neprimeranú administratívnu záťaž na žiadaný úrad,

— žiadajúci úrad vyčerpá zvyčajné zdroje informácií, ktoré môže použiť za daných okolností na získanie požadovaných informácií bez podstúpenia rizika ohrozenia úspešného dosiahnutia cieľa,

— žiadajúci úrad požaduje pomoc, len ak bude schopný poskytnúť podobnú pomoc žiadajúcemu úradu iného členského štátu.“ [*neoficiálny preklad*]

10. S účinnosťou od 1. januára 2004 boli zhrnuté ustanovenia o vzájomnej pomoci v oblasti dane z pridanej hodnoty v nariadení Rady (ES) č. 1798/2003 zo 7. októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty a ktoré zrušuje nariadenie (EHS) č. 218/92 [7]. Článok 5 upravuje žiadosť o informácie. Článok 40 nariadenia č. 1798/2003 obsahuje podobnú podmienku na poskytnutie informácií ako článok 2 ods. 1 veta 2 smernice 77/799 a článok 7 nariadenia č. 218/92.

B — *Vnútroštátne právo*

11. Podľa článku 9 ods. 2 písm. b) Wet op de omzetbelasting (zákon o dani z obratu) z roku 1968 v spojení s bodom 9 tabuľky II písm. a), ktorá sa nachádza v tomto zákone, je sadzba dane na dodávky uskutočnené medzi členskými štátmi nulová. Podľa článku 12 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (vykonávacie nariadenie k zákonu o dani z obratu)

7 — Ú. v. ES L 264, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 392.

sa uplatní oslobodenie, ak z účtovných kníh a podkladov vyplýva splnenie podmienok na takéto oslobodenie.

12. Paragraf 4.3 Besluit van de Staatssecretaris van Financiën z 20. júna 1995, č. VB 95/2120 (ďalej len „oznámenie č. 38“) [8] uvádza nasledujúce podmienky na preukázanie dodávky medzi členskými štátmi pri „cash and carry“ obchodoch:

„Pokiaľ je tovar dodávaný zahraničným odberateľom ‚zo závodu‘ alebo ‚zo skladu‘ (transakcie cash and carry), nevyplýva povaha dodania tovaru… z nákladného listu alebo z vlastných dokladov o preprave dodávateľa.

Sú však mysliteľné okolnosti, na základe ktorých môže byť dodávateľ aj v tejto situácii presvedčený o tom, že zahraničný odberateľ prepravuje tovar do iného členského štátu. Okrem vydaných dokumentov a úradne evidovaných údajov musí ísť o pravidelného odberateľa, ibaže by bolo dodávateľovi známe, že dodanie tovaru v rámci Spoločenstva, poskytnuté tomuto odberateľovi, bolo príčinou problémov, pričom odberateľ o tom vydal vyhlásenie uvedené nižšie.

Toto písomné vyhlásenie, ktoré musí podpísať osoba prijímajúca dodaný tovar, musí obsahovať prinajmenšom meno odberateľa, a pokiaľ odberateľ nepreberá tovar osobne, taktiež meno osoby, ktorá tak robí v mene odberateľa, štátnu poznávaciu značku vozidla, ktorým je tovar prepravovaný, číslo faktúry, v ktorej je bližšie určený dodaný tovar, miesto, na ktoré odberateľ tovar prepraví, ako aj prísľub, že odberateľ je pripravený poskytnúť na žiadosť Belastingdienst bližšie informácie o účele tovaru. Vzor tohto vyhlásenia je v prílohe.

Pri hotovostných transakciách ‚cash and carry‘ bez stálych odberateľov, a pri ktorých nemá dodávateľ k dispozícii podklady preukazujúce, že dodanie tovaru má povahu dodania tovaru vo vnútri Spoločenstva, t. j. v prípadoch, v ktorých nie sú okrem faktúry vystavenej na meno zahraničného odberateľa (na ktorých je uvedené identifikačné číslo na účely DPH odberateľa) k dispozícii žiadne iné podklady, z ktorých by vyplývala povaha dodania tovaru vo vnútri Spoločenstva, nemôže dodávateľ odôvodniť nárok na uplatnenie nulovej sadzby dane. Za týchto okolností môže dodávateľ zamedziť

8 — V-N 1995, s. 2324.

nebezpečenstvu nedoplatku tým, že kupujúcemu zaúčtuje holandskú DPH. Kupujúci je povinný nahlásiť túto skutočnosť holandským daňovým orgánom, pokiaľ tovar vyváža do iného členského štátu. Na základe tohto daňového vyhlásenia si môže odpočítať zaúčtovanú holandskú DPH."

III — Skutkový stav a prejudiciálna otázka

13. Spoločnosť Twoh International BV (Twoh) bol doručený dodatočný daňový výmer dane z pridanej hodnoty a sankcie za dodanie tovaru, ktoré uskutočnila v roku 1996. Podľa názoru spoločnosti Twoh bolo toto dodanie tovaru oslobodené od dane ako dodanie tovaru v rámci Spoločenstva. Daňové orgány však oslobodenie odmietla, pretože Twoh nemohla dostatočne preukázať odoslanie resp. prepravu tovaru do iného členského štátu. Spoločnosť Twoh proti tomu namietla, že holandské daňové orgány si musia na základe smernice 77/799 a nariadenia č. 218/92 zaobstarať informácie u daňových orgánov štátov určenia, aby sa dala potvrdiť povaha dodania tovaru v rámci Spoločenstva. Daňové orgány to odmietli. V rámci konania na prvom stupni Twoh z väčšej časti neuspel so svojimi návrhmi, pokiaľ ide o daňový nedoplatok.

14. V rámci kasačného konania požaduje Hoge Raad od Súdneho dvora rozsudkom z 22. apríla 2005 rozhodnúť v rámci prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES o týchto otázkach:

Je potrebné vykladať článok 28c A písm. a) šiestej smernice, čítaný spolu so smernicou [77/799] a s nariadením [č. 218/92], v tom zmysle, že pokiaľ členský štát určenia nepredložil informácie považované za užitočné, členský štát, z ktorého územia sa tovar odoslal alebo ktorým sa tovar prepravil, musí požiadať domnelý členský štát určenia o informácie a ich výsledky zahrnúť do skúmania dôkazov odosielania alebo prepravy tovarov?

15. V konaní pred Súdnym dvorom predložili svoje písomné pripomienky spoločnosť Twoh, francúzska vláda, Írsko, talianska, holandská, poľská a portugalská vláda, ako aj Komisia európskych spoločenstiev.

IV — Právne posúdenie

16. Ako som už vysvetlila v návrhoch z dnešného dňa vo veci Teleos a i., oslobodenie dodania tovaru v rámci Spoločenstva

od dane v zmysle článku 28c časti A písm. a) šiestej smernice predpokladá, že je dodaný tovar aj odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a v dôsledku toho fyzicky opustil územie štátu pôvodu. [9]

17. V tejto súvislosti šiesta smernica stanovuje pre DPH veľmi široký rámec pôsobnosti a oslobodenie od dane ako výnimku z tejto všeobecnej zásady je potrebné vykladať striktne. [10] Zdaniteľná osoba, ktorá sa dovoláva tejto výnimky, musí preukázať, že podmienky jej uplatnenia boli splnené. Povinnosť dodávateľa preukázať prepravu tovaru zo štátu pôvodu ako podmienku oslobodenia dodania tovaru v rámci Spoločenstva od dane je nevyhnutná na zabezpečenie riadneho uplatňovania šiestej smernice.

18. Ako vyplýva z úvodnej vety článku 28c A šiestej smernice, je v právomoci členských štátov, aby upravili formálne požiadavky na preukázanie podmienok pre oslobodenie dodania tovaru v rámci Spoločenstva od dane. [11] Okrem toho môžu členské štáty podľa článku 22 ods. 8 šiestej smernice ukladať ďalšie povinnosti, ktoré považujú za nevyhnutné k správnemu vyrubeniu a výberu dane a k predchádzaniu daňovým únikom. [12] Pri vyčerpaní priestoru na uváženie, ktorý ponecháva členským štátom šiesta smernica, však tieto štáty musia rešpektovať požiadavky Zmluvy, zmysel a účel smernice samotnej, ako aj všeobecné právne zásady, akou je zásada proporcionality. [13]

19. V holandskom práve sú požiadavky na preukazovanie v prípade transakcií „cash and carry“ podrobnejšie upravené v oznámení č. 38. Vnútroštátny súd ani žiaden z účastníkov konania nevyjadrili pochybnosti v súvislosti so zlučiteľnosťou týchto požiadaviek so šiestou smernicou alebo všeobecnými právnymi zásadami.

20. V konaní vo veci samej sa však spoločnosti Twoh podľa skutkových zistení súdu nepodarilo predložiť dôkazy svedčiace o preprave dodávaného tovaru z Holandska do iného členského štátu prostredníctvom odberateľa, odpovedajúce požiadavkám oznámenia 38. Spoločnosť Twoh sa však

9 — Pozri najmä body 45 a 59 návrhov, ktoré predložila generálna advokátka 11. januára 2007 vo veci Teleos a i., C-409/04, Zb. s. I-7797.

10 — Návrhy, ktoré predložila generálna advokátka vo veci Teleos a i. (už citované v poznámke pod čiarou 9, bod 63).

11 — Pozri v tomto zmysle aj uznesenie z 3. marca 2004, Transport Service, C-395/02, Zb. s. I-1991, body 27 a 28, a rozsudok z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, Zb. s. I-1609; body 90 a 91. Bližšie k tomu pozri body 20 a nasl. mojich návrhov z 11. januára 2007 vo veci Collée, C-146/05, Zb. s. I-7861.

12 — Rozsudok Halifax a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 11, bod 92.

13 — Pozri v tomto zmysle v súvislosti s nárokom na odpočet DPH na vstupe aj rozsudky z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i., C-110/98 až C-147/98, Zb. s. I-1577, bod 52, a z 18. decembra 1997, Molenheide a i., C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, Zb. s. I-7281, bod 48, ako aj v súvislosti s článkom 21 ods. 3 šiestej smernice rozsudok z 11. mája 2006, Federation of Technological Industries a i., C-384/04, Zb. s. I-4191, bod 29.

domnieva, že daňové orgány sú podľa smernice 77/799 a nariadenia č. 218/92 povinné zaobstarať si u daňových orgánov štátu určenia informácie, aby bolo možné potvrdiť cezhraničný charakter dodania tovaru.

21. S takýmto odôvodnením zo strany Twoh nie je možné súhlasiť.

22. Smernica 77/799 má podporiť vzájomnú pomoc orgánov a výmenu informácií medzi členskými štátmi s cieľom zamedziť daňovým únikom. [14] Tomuto cieľu slúži rovnako nariadenie č. 218/92, ktoré dopĺňa smernicu 77/799 v oblasti nepriamych daní. [15] Systém výmeny informácií, ktorý zaviedlo nariadenie č. 218/92, sa stal nevyhnutným najmä po vytvorení vnútorného trhu a s tým súvisiacim zrušením hraničných kontrol a má zabrániť daňovým stratám pri použití prechodnej právnej úpravy šiestej smernice pre obchod v rámci Spoločenstva. [16]

23. Tieto právne akty teda v prvom rade smerujú k spolupráci daňových orgánov členských štátov a nezverujú jednotlivcom žiadne práva, osobitne, pokiaľ odhliadneme od informácií o identifikačnom čísle dane z pridanej hodnoty podľa článku 6 ods. 4 nariadenia č. 218/92. Cezhraničná výmena informácií neslúži na to, aby sa platiteľ dane zbavil povinnosti preukazovania, ktorú má podľa šiestej smernice. Informácie umožňujú orgánom preskúmanie údajov a dôkazov platiteľov dane, nemajú ich však nahrádzať. Už z formulácií článku 2 ods. 1 smernice 77/799 a článku 5 nariadenia č. 218/92 pritom vyplýva, že orgán členského štátu *môže* a nie musí požiadať o informácie.

24. Okrem toho nie sú za určitých okolností orgány dožiadaného štátu povinné podávať informácie, ako zdôrazňuje Komisia. Informácie je potrebné poskytnúť podľa článku 7 nariadenia č. 218/92 iba vtedy, pokiaľ počet a povaha žiadostí o informácie, ktoré v priebehu určitého obdobia podal žiadajúci orgán, neprimerane nezaťažujú dožiadaný orgán a pokiaľ žiadajúci orgán vyčerpá vlastné zdroje informácií. [17]

25. Pokiaľ by existovala povinnosť zaobstarať si pri dôkaznej núdzi subjektu, ktorý

14 — Pozri prvý bod odôvodnenia smernice 77/799. Nová právna úprava nariadením č. 1798/2003 na tejto úprave cieľa nič nezmenila (pozri prvé odôvodnenie nariadenia č. 1798/2003).

15 — Pozri štvrté odôvodnenie nariadenia č. 218/92.

16 — Pozri prvé až tretie odôvodnenie nariadenia č. 218/92.

17 — Pozri tiež článok 2 ods. 1 druhú vetu smernice 77/799.

uskutočnil dodanie tovaru v rámci Spoločenstva, vždy informácie o nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva v štáte určenia, mohol by sa počet žiadostí zvýšiť natoľko, že dožiadané orgány by zamietali žiadosti s odkazom na článok 7 nariadenia č. 218/92 z dôvodu neprimeraného zaťaženia.

26. Bez ohľadu na tieto praktické úvahy nie sú ani informácie daňových orgánov štátu určenia úplne schopné preukázať splnenie podmienok na oslobodenie dodania tovaru v rámci Spoločenstva od dane v zmysle článku 28c A písm. a) šiestej smernice.

27. Ako som totiž uviedla vo svojich návrhoch vo veci Teleos a i., daňové orgány členského štátu pôvodu a členského štátu určenia preskúmavajú nezávisle na sebe, či sú splnené podmienky oslobodenia dodania tovaru v rámci Spoločenstva od dane, resp. podmienky zdanenia nadobudnutia tovaru vo vnútri Spoločenstva. [18] Skutočnosť, že nadobudnutie tovaru vnútri Spoločenstva bolo ohlásené v členskom štáte určenia, predstavuje nepriamy dôkaz, že tento tovar skutočne fyzicky opustil územie členského štátu pôvodu. Pokiaľ má príslušný daňový orgán členského štátu pôvodu zodpovedajúce informácie, keďže orgány členského štátu určenia tieto informácie podali spontánne [19], môže táto skutočnosť navyše prípadne podporiť nárok na oslobodenie dodania tovaru od dane. [20]

28. Neprehliadam, že platiteľovi dane sa v situácii, v akej sa nachádzala spoločnosť Twoh, podľa tu zastávaného názoru odoprie oslobodenie dodania tovaru od dane, hoci nemôže preukázať prepravu za hranice iba z dôvodu nedbanlivosti svojho obchodného partnera. Ak však dodávateľ ponechá na rozhodnutí nadobúdateľa, aby prepravil tovar za hranice, berie na seba vedome riziko, že nebude disponovať dôkazmi, pokiaľ mu ich nadobúdateľ neposkytne. V tejto situácii nemôžu nastúpiť na miesto nadobúdateľa daňové orgány. Dodávateľ sa musí obrátiť na svojho obchodného partnera a opatriť si u neho dôkazy alebo požadovať daň z pridanej hodnoty, pokiaľ jeho obchodný partner nepredloží dôkaz o preprave z členského štátu pôvodu. Dodávateľ sa môže chrániť proti odpovedajúcim rizikám tým, že si nechá poskytnúť daňovú zábezpeku vo výške dane z pridanej hodnoty a túto vydá späť až po predložení dokladov o preprave.

18 — Návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka vo veci Teleos a i., už citované v poznámke pod čiarou 9, bod 90.

19 — V prejednávanom prípade nemali holandské orgány nesporne k dispozícii žiadne zodpovedajúce spontánne informácie. Je však sporné, či údaje o zdanení nadobudnutia tovaru vnútri Spoločenstva členským štátom určenia patria k informáciám, ktoré je potrebné poskytovať automaticky. Informácie, ktoré sú potrebné na oslobodenie dodania tovaru vnútri Spoločenstva od dane, nemá poskytovať štátu pôvodu štát určenia. Štát pôvodu musí však poskytnúť štátu určenia informácie podľa článku 4 nariadenia č. 218/92 zhromažďované na základe článku 22 ods. 6 písm. b) (teda údaje dodávateľa o nadobúdateľovi), aby mohli jeho orgány zaistiť zdanenie nadobudnutia tovaru.

20 — Pozri návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka vo veci Teleos a i., už citované v poznámke pod čiarou 9, bod 91.

29. Daňový orgán preto v takejto situácii, aká je v prejednávanom prípade, nie je povinný dožiadať orgán iného členského štátu o informácie o tom, či u neho boli podané daňové priznania týkajúce sa nadobudnutia určitého tovaru v rámci Spoločenstva.

V — Návrh

30. Na základe vyššie uvedeného preto navrhujem zodpovedať prejudiciálne otázky, ktoré položil Hoge Raad, takto:

Subjekt požadujúci oslobodenie dodania tovaru v rámci Spoločenstva od dane v zmysle článku 28c A písm. a) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, musí preukázať, že nadobúdateľ získal oprávnenie nakladať ako vlastník s dodaným tovarom, ktorý je odoslaný alebo prepravovaný do iného členského štátu a v dôsledku toho tovar fyzicky opustil územie členského štátu pôvodu.

Daňové orgány členského štátu pôvodu nie sú povinné žiadať daňové orgány členského štátu určenia o informácie na základe smernice Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní a nariadenia Rady (EHS) č. 218/92 z 27. januára 1992 o administratívnej spolupráci v oblasti nepriamych daní (DPH), pokiaľ platiteľ dane sám nemohol preukázať odoslanie alebo prepravu tovaru do iného členského štátu.