# WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 27 września 2007 r. *

W sprawie C-184/05

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) postanowieniem z dnia 22 kwietnia 2005 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 25 kwietnia 2005 r., w postępowaniu:

**Twoh International BV**

przeciwko

**Staatssecretaris van Financiën,**

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus (sprawozdawca) i A. Ó Caoimh, sędziowie,

* Język postępowania: niederlandzki.

rzecznik generalny: J. Kokott,
sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 15 czerwca 2006 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Twoh International BV przez J. H. Sassen, advocaat,

— w imieniu rządu niderlandzkiego przez H.G. Sevenster oraz M. de Mol oraz przez P. van Ginnekena działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu francuskiego przez G. de Berguesa oraz C. Jurgensen-Mercier działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Irlandii przez D. O'Hagana działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez E. Fitzsimonsa, SC, oraz B. Conwaya, BL,

— w imieniu rządu włoskiego przez I. M. Braguglię działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez G. De Bellisa, avvocato dello Stato,

— w imieniu rządu polskiego przez T. Nowakowskiego działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu portugalskiego, przez L. Fernandesa oraz C. Lança działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala oraz A. Weimara działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 11 stycznia 2007 r.,

wydaje następujący

**Wyrok**

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy 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, str. 1), zmienionej dyrektywą Rady 95/7/EWG z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, str. 18, zwanej dalej „szóstą dyrektywą") w związku z dyrektywą Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącą wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich i pośrednich (Dz.U. L 336, str. 15), zmienioną dyrektywą Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. (Dz.U. L 76, str. 1, zwaną dalej „dyrektywą w sprawie wzajemnej pomocy") oraz w związku z rozporządzeniem Rady (EWG)

nr 218/92 z dnia 27 stycznia 1992 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków pośrednich (VAT) (Dz.U. L 24, str. 1, zwanym dalej „rozporządzeniem w sprawie współpracy administracyjnej").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Twoh International BV (zwaną dalej „Twoh") a Staatssecretaris van Financiën (ministerstwem finansów) dotyczącego wezwania do zapłaty podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT"), który został na tę spółkę nałożony za rok 1996 w związku z wewnątrzwspólnotowymi dostawami towarów.

**Ramy prawne**

*Uregulowania wspólnotowe*

Szósta dyrektywa

3 Zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT podlega dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w tym charakterze, jak również przywóz towarów.

4 Artykuł 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy stanowi:

„Bez uszczerbku dla innych przepisów prawa wspólnotowego oraz 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 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".

Dyrektywa w sprawie wzajemnej pomocy

5 Artykuł 1 ust. 1 dyrektywy w sprawie wzajemnej pomocy przewiduje:

„Właściwe władze państw członkowskich, w zgodzie z przepisami niniejszej dyrektywy, udzielają sobie wszelkich informacji, które mogą im umożliwić dokonanie prawidłowego naliczenia podatku dochodowego i od kapitału oraz wszelkie informacje odnośnie do naliczania następujących podatków pośrednich:

— podatku od wartości dodanej,

[…]”

6 Artykuł 2 ust. 1 dyrektywy w sprawie wzajemnej pomocy stanowi:

„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 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”.

Rozporządzenie w sprawie współpracy administracyjnej

7 Zgodnie z art. 4 ust. 3 rozporządzenia w sprawie współpracy administracyjnej:

„Spośród informacji zebranych zgodnie z ust. 1 i wyłącznie w celu zwalczania oszustw podatkowych, właściwe władze państwa członkowskiego, gdy uznają to za niezbędne dla celów kontroli i nadzoru wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów, otrzymują bezpośrednio i bezzwłocznie, lub mają dostęp do następujących informacji:

— numery identyfikacyjne podatku od wartości dodanej wszystkich osób, które dokonały dostaw, określonych w ust. 2 tiret drugie, i

— całkowita wartość takich dostaw od każdej z takich osób do każdej osoby, której nadano numer identyfikacyjny podatku od wartości dodanej, określonym w ust. 2 tiret pierwsze; wartości wyrażane są w walucie państwa członkowskiego, które dostarcza informacje i odnoszą do kwartałów kalendarzowych".

8 Artykuł 5 rozporządzenia w sprawie współpracy administracyjnej ma następujące brzmienie:

„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 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 Artykuł 6 ust. 4 rozporządzenia w sprawie współpracy administracyjnej stanowi:

„Właściwe władze każdego państwa członkowskiego zapewnią, że osoby zajmujące się wewnątrzwspólnotową dostawą towarów lub świadczeniem usług posiadają zezwolenie na otrzymanie potwierdzenia ważności numeru identyfikacyjnego podatku od wartości dodanej każdej konkretnej osoby".

10 Warunki wymiany informacji zostały ustalone w tytule III rozporządzenia w sprawie współpracy administracyjnej, którego art. 7 ust. 1 akapit pierwszy brzmi następująco:

„1. Władze udzielające odpowiedzi w jednym państwie członkowskim dostarczają władzom wnioskującym w innym państwie członkowskim informacji, określonych w art. 5 ust. 2, pod warunkiem, 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 osiągnięciu 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".

*Uregulowania krajowe*

11 Na mocy art. 9 ust. 2 lit. b) Wet op de omzetbelasting 1968 (ustawy z dnia 28 czerwca 1968 r. o podatku obrotowym, *Staatsblad* 1968, nr 329), w brzmieniu znajdującym zastosowanie w sprawie przed sądem krajowym (zwanej dalej „ustawą z 1968 r."), stawka podatku od dostawy towarów i świadczenia usług, o których mowa w tabeli II załączonej do tej ustawy wynosi zero, jeżeli spełnione są przesłanki ustalone w ogólnych przepisach wykonawczych.

12 Punkt 6 lit. a) wspomnianej tabeli II stanowi, że według zerowej stawki opodatkowane są „towary transportowane do innego państwa członkowskiego, jeżeli podlegają one tam opodatkowaniu podatkiem od wewnątrzwspólnotowego nabycia tych towarów".

13 Artykuł 12 ust. 1 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (rozporządzenia wykonawczego do ustawy z 1968 r.) stanowi:

„Prawo do stosowania zerowej stawki podatku od dostaw towarów lub świadczenia usług, o których mowa w tabeli II załączonej do ustawy [z 1968 r.] przysługuje tylko, jeśli z dokumentów wynika, że spełnione zostały ku temu przesłanki".

14 Artykuł 4 ust. 3 Besluit van de Staatssecretaris van Financiën (rozporządzenia ministra finansów w sprawie opodatkowania dostaw wewnątrzwspólnotowych) z dnia 20 czerwca 1995 r. stanowi:

„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 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".

**Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne**

15 W 1996 r., Twoh, spółka z siedzibą w Niderlandach, dostarczała części komputerowe przedsiębiorstwom mającym siedziby we Włoszech. W umowach sprzedaży strony uzgodniły sposób dostawy według klauzuli handlowej „z zakładu" („ex-works" lub EXW), będącej jedną z międzynarodowych klauzul handlowych (zwanych „Incoterms 2000") opracowanych przez Międzynarodową Izbę Handlową. Posłużenie się

tą klauzulą oznaczało, że Twoh zobowiązana była jedynie do pozostawienia towarów do dyspozycji kupujących w magazynie znajdującym się w Niderlandach, natomiast kupujący odpowiedzialni byli za ich transport do Włoch.

16 Włoscy klienci nie dostarczyli Twoh żadnego oświadczenia dotyczącego powyższych dostaw, takiego jak wymagane przez niderlandzkie przepisy podatkowe, służącego wykazaniu wewnątrzwspólnotowego charakteru dostaw towarów dla celów zwolnienia od podatku VAT w Niderlandach. Twoh zawsze jednak uznawała, że dokonywane przez nią dostawy były dostawami wewnątrzwspólnotowymi, do których zastosowanie znajdowała zerowa stawka podatku VAT. W konsekwencji, wystawiała ona faktury niezawierające kwoty podatku VAT, a tym samym nie płaciła podatku od tych dostaw.

17 Po przeprowadzeniu badania ksiąg rachunkowych niderlandzkie organy podatkowe uznały, że nie zostało wykazane, iż towary były transportowane lub wysyłane do innego państwa członkowskiego i że w związku z tym podatek VAT niesłusznie nie został zapłacony. W konsekwencji, organy podatkowe wezwały Twoh do zapłaty należnego podatku VAT za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 1996 r. w kwocie 1 466 629 NLG oraz dodatkowego zobowiązania podatkowego wynoszącego 100% tej kwoty.

18 Twoh wniosła odwołanie od powyższego wezwania. W toku postępowania spółka ta zażądała wyraźnie, aby niderlandzkie organy podatkowe zasięgnęły informacji pozwalających na ustalenie wewnątrzwspólnotowego charakteru spornych dostaw u właściwych organów włoskich, na podstawie dyrektywy w sprawie wzajemnej pomocy i rozporządzenia w sprawie współpracy administracyjnej. Niderlandzkie organy nie uwzględniły tego żądania i utrzymały zaskarżone wezwanie w mocy.

19 Na powyższą decyzję Twoh wniosła skargę do Gerechtshof te Arnhem, który po przestawieniu przez skarżącą określonych dowodów dotyczących spornych dostaw, stwierdził jej nieważność w zakresie trzech dostaw i zmniejszył kwotę zobowiązania podatkowego VAT. Sąd ten uznał jednak, że niderlandzkie organy podatkowe nie są zobowiązane do żądania od właściwych organów włoskich przeprowadzenia kontroli w państwie członkowskim przeznaczenia w celu sprawdzenia, czy omawiane towary zostały tam rzeczywiście wysłane. Od wyroku Gerechtshof te Arnhem Twoh wniosła skargę kasacyjną do Hoge Raad der Nederlanden.

20 Uznając, że w zawisłym przed nim sporze powstaje kwestia interpretacji prawa wspólnotowego w zakresie dowodu wysyłki lub transportu towarów w rozumieniu art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, Hoge Raad der Nederlanden postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 28c część A lit. a) szóstej dyrektywy — w związku z przepisami dyrektywy [77/799] 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?”

**W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

21 Zwracając się z powyższym pytaniem sąd krajowy chce w istocie ustalić, czy art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy w związku z dyrektywą w sprawie wzajemnej pomocy i rozporządzeniem w sprawie współpracy administracyjnej należy interpretować w ten sposób, że organy podatkowe państwa członkowskiego

rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów w ramach dostawy wewnątrzwspólnotowej są zobowiązane do wystąpienia z wnioskiem o udzielenie informacji do organów państwa członkowskiego, które dostawca wskazuje jako państwo przeznaczenia i do wykorzystania tych informacji w celu ustalenia, czy towary były rzeczywiście przedmiotem dostawy wewnątrzwspólnotowej.

22 Na wstępie należy przypomnieć, że w ramach przejściowej regulacji podatku VAT stosowanej do handlu wewnątrzwspólnotowego, wprowadzonej przez dyrektywę Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniającą wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. L 376, str. 1) opodatkowanie wymiany handlowej pomiędzy państwami członkowskimi opiera się na zasadzie przyznania wpływów podatkowych państwu członkowskiemu, w którym ma miejsce ostateczne wykorzystanie towarów. Każdemu wewnątrzwspólnotowemu nabyciu towarów opodatkowanemu w państwie członkowskim, w którym zakończono wewnątrzwspólnotową wysyłkę lub wewnątrzwspólnotowy transport towarów zgodnie z art. 28a ust. 1 lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy odpowiada dostawa zwolniona z opodatkowania w państwie członkowskim, w którym ta wysyłka lub transport zostały rozpoczęte, zgodnie z art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy tej dyrektywy (zob. wyroki z dnia 6 kwietnia 2006 r. w sprawie C-245/04 EMAG Handel Eder, Zb.Orz. str. I-3227, pkt 29 oraz z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04 Teleos i in., Zb.Orz. str. I-7797, pkt 22 i 24).

23 W odniesieniu do warunków, w których zastosowanie znajduje zwolnienie od podatku wewnątrzwspólnotowej dostawy towaru w rozumieniu art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, należy podnieść, że w pkt 42 ww. wyroku w sprawie Teleos i in., Trybunał orzekł, iż w tym celu niezbędne jest, by prawo do rozporządzania towarem jak właściciel zostało przeniesione na kupującego oraz, by dostawca wykazał, że ten towar został wysłany lub przetransportowany do innego państwa członkowskiego, a także, by w następstwie tej wysyłki lub transportu towar ten fizycznie opuścił terytorium państwa członkowskiego dostawy.

24 W pkt 44 ww. wyroku w sprawie Teleos i in., Trybunał stwierdził również, że od czasu zniesienia kontroli granicznych pomiędzy państwami członkowskimi organy

podatkowe ustalają, czy towary opuściły fizycznie terytorium państwa członkowskiego dostawy przede wszystkim na podstawie dowodów przedkładanych przez podatników oraz składanych przez nich deklaracji.

25 Jeśli chodzi o dowody, jakie muszą przedłożyć podatnicy, to należy stwierdzić, że żaden przepis szóstej dyrektywy nie dotyczy tej kwestii bezpośrednio. W pierwszej części zdania w art. 28c część A lit. a) dyrektywa ta stanowi jedynie, że państwa członkowskie określają warunki, na jakich zwalniają od podatku wewnątrzwspólnotowe dostawy towarów. Jednak należy przypomnieć, że państwa członkowskie wykonując przyznane im uprawnienia powinny przestrzegać ogólnych zasad prawa wspólnotowego, w tym zwłaszcza zasad pewności prawa i proporcjonalności (zob. podobnie wyroki 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 z dnia 11 maja 2006 r. w sprawie C-384/04 Federation of Technological Industries i in., Zb.Orz. str. I-4191, pkt 29 i 30).

26 W tym zakresie należy uznać, jak to słusznie podnosi Komisja Wspólnot Europejskich, że zasada, zgodnie z którą ciężar dowodu uzyskania prawa do zwolnienia od podatku lub objęcia zakresem odstępstwa od opodatkowania spoczywa na tym, kto chce z tego prawa skorzystać, mieści się w granicach określonych przez prawo wspólnotowe. Zatem w celu zastosowania art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, dostawca towaru zobowiązany jest przedstawić dowód na to, że przesłanki zwolnienia od podatku przywołane w pkt 23 niniejszego wyroku zostały spełnione.

27 W tym kontekście należy podnieść, że w pkt 50 ww. wyroku w sprawie Teleos i in., Trybunał uznał za sprzeczne z zasadą pewności prawa, by państwo członkowskie, które wprowadziło warunki stosowania zwolnienia dostawy wewnątrzwspólnotowej od podatku, określając w szczególności wykaz dokumentów, jakie należy przedstawić organom podatkowym, i które najpierw przyjęło dokumenty przedstawione przez dostawcę jako dowody uzasadniające prawo do zwolnienia od podatku, mogło następnie zobowiązać tegoż dostawcę do zapłaty podatku VAT związanego

z tą dostawą, gdy okazało się, że ze względu na oszustwo podatkowe popełnione przez kupującego, o którym dostawca nie wiedział i nie mógł się dowiedzieć, towary w rzeczywistości nie opuściły terytorium państwa członkowskiego dostawy.

28 Prawdą jest, że w odróżnieniu od ww. sprawy Teleos i in., postanowienie odsyłające nie zawiera żadnych wyjaśnień dotyczących dobrej wiary Twoh i nie pozwala określić, czy klient tej spółki dopuścił się oszustwa. W niniejszej sprawie istotne jest, że Twoh, niebędąc w stanie przedstawić dowodów niezbędnych dla ustalenia, że towary rzeczywiście zostały wysłane do państwa członkowskiego przeznaczenia, zażądała od niderlandzkich organów podatkowych zasięgnięcia informacji pozwalających na ustalenie wewnątrzwspólnotowego charakteru dostaw u właściwych organów wspomnianego państwa członkowskiego, na podstawie dyrektywy w sprawie wzajemnej pomocy i rozporządzenia w sprawie współpracy administracyjnej. W związku z tym powstaje pytanie, czy organy te zobowiązane były uwzględnić tego rodzaju żądanie.

29 Odpowiedź na to pytanie można wywieść z celu i treści dyrektywy w sprawie wzajemnej pomocy oraz rozporządzenia w sprawie współpracy administracyjnej.

30 Po pierwsze, jeśli chodzi o cel owych aktów prawa wspólnotowego, to należy stwierdzić, że z motywu pierwszego i drugiego dyrektywy w sprawie wzajemnej pomocy oraz z motywu trzeciego rozporządzenia w sprawie współpracy administracyjnej wynika, że mają one na celu zwalczanie oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, jak również umożliwienie państwom członkowskim dokładnego ustalenia kwoty podatku, który ma być pobrany [zob., analogicznie, wyrok z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C-420/98 W.N., Rec. str. I-2847, pkt 15 i 22, oraz w odniesieniu do rozporządzenia Rady (WE) nr 1798/2003 z dnia 7 października 2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchylającego rozporządzenie (EWG) nr 218/92 (Dz.U. L 264, str. 1), wyrok z dnia 26 stycznia 2006 r. w sprawie C-533/03 Komisja przeciwko Radzie, Zb.Orz str. I-1025, pkt 49 i 52].

31 Po drugie, jeśli chodzi o treść tych aktów prawa wspólnotowego, to z tytułów dyrektywy w sprawie wzajemnej pomocy i z rozporządzenia w sprawie współpracy administracyjnej wynika, że zostały one przyjęte w celu uregulowania współpracy pomiędzy organami podatkowymi państw członkowskich. Jak słusznie zostało to podniesione przez Komisję oraz przez rzecznika generalnego w pkt 23 jego opinii, akty te nie przyznają jednostkom żadnych praw z wyjątkiem prawa do uzyskania potwierdzenia ważności „numeru identyfikacyjnego podatku od wartości dodanej każdej konkretnej osoby", zgodnie z art. 6 ust. 4 rozporządzenia w sprawie współpracy administracyjnej.

32 Dyrektywa w sprawie wzajemnej pomocy przewiduje bowiem, w celu zapobiegania oszustwom podatkowym, uprawnienie krajowych organów podatkowych do zwracania się o informacje, których nie mogą same uzyskać. Zatem okoliczność, że zarówno w art. 2 ust. 1 tej dyrektywy, jaki i w art. 5 ust. 1 rozporządzenia w sprawie współpracy administracyjnej prawodawca wspólnotowy posłużył się słowem „może" wskazuje na to, że o ile organy te z całą pewnością mają możliwość zwracania się z wnioskiem o informacje do właściwych organów innego państwa członkowskiego, to zwrócenie się z takim wnioskiem nie jest w żaden sposób obowiązkowe. Do każdego z państw członkowskich należy dokonanie oceny konkretnych przypadków, w których brak jest informacji dotyczących czynności dokonanych przez podatników mających siedzibę na jego terytorium, oraz podjęcie decyzji, czy w tych przypadkach uzasadnione jest wystąpienie z wnioskiem o informacje do innego państwa członkowskiego.

33 Ponadto omawiane akty prawa wspólnotowego określają również granice współpracy pomiędzy państwami członkowskimi, ponieważ organy państwa, do którego zwrócono się o informacje, nie są zobowiązane do ich udzielenia w każdej sytuacji. Artykuł 7 ust. 1 akapit pierwszy tiret pierwsze rozporządzenia w sprawie współpracy administracyjnej stanowi bowiem, że liczba oraz charakter wniosków o udzielenie informacji złożonych w określonym czasie nie może na te organy nakładać nieproporcjonalnych obciążeń administracyjnych. Co więcej tiret drugie tego przepisu oraz art. 2 ust. 1 dyrektywy w sprawie wzajemnej pomocy stanowią, że organy te nie są zobowiązane do udzielenia informacji, jeżeli właściwe organy państwa członkowskiego występującego o informacje najwyraźniej nie wyczerpały swych własnych zwyczajnych źródeł informacji.

34 Wynika z tego, że dyrektywa w sprawie wzajemnej pomocy i rozporządzenie w sprawie współpracy administracyjnej nie zostały przyjęte w celu wdrożenia systemu wymiany informacji pomiędzy organami podatkowymi państw członkowskich pozwalającego im na ustalenie wewnątrzwspólnotowego charakteru dostaw dokonanych przez podatnika, który sam nie jest w stanie przedstawić dowodów niezbędnych w tym zakresie.

35 Stwierdzenie powyższe znajduje również poparcie w orzecznictwie Trybunału dotyczącym wzajemnej pomocy w dziedzinie podatków bezpośrednich, które w drodze analogii znajduje zastosowanie do sytuacji takiej, jak będąca przedmiotem sprawy przed sądem krajowym. Zgodnie z tym orzecznictwem państwo członkowskie może powoływać się na dyrektywę w sprawie wzajemnej pomocy w celu uzyskania od właściwych organów innego państwa członkowskiego wszelkich informacji pozwalających mu na prawidłowe ustalenie podatków. Jednakże nic nie stoi na przeszkodzie, by organy podatkowe wymagały od samego podatnika przedstawienia dowodów, które uznają za niezbędne w celu ustalenia, czy należy przyznać żądane odliczenie (zob. podobnie wyroki z dnia 28 października 1999 r. w sprawie C-55/98 Vestergaard, Rec. str. I-7641, pkt 26 oraz z dnia 3 października 2002 r. w sprawie C-136/00 Danner, Rec. str. I-8147, pkt 49 i 50).

36 Ponadto, informacjami, o przekazanie których dyrektywa w sprawie wzajemnej pomocy pozwala zwracać się właściwym organom państwa członkowskiego są właśnie wszelkie te informacje, które owym organom wydają się niezbędne w celu określenia prawidłowej kwoty podatku na gruncie przepisów, które one same zobowiązane są stosować. Dyrektywa ta w żaden sposób nie wpływa na zakres przysługujących tym organom kompetencji do oceny, czy w szczególności spełnione zostały przesłanki, od których wspomniane przepisy uzależniają zwolnienie danej czynności od podatku (zob., w drodze analogii, ww. wyrok w sprawie Vestergaard, pkt 28).

37 Należy wreszcie dodać, że nawet jeśli organy podatkowe państwa członkowskiego dostawy uzyskały od państwa członkowskiego przeznaczenia informacje, zgodnie z którymi kupujący złożył organom podatkowym tego państwa deklarację dotyczącą

nabycia wewnątrzwspólnotowego, to tego rodzaju deklaracja nie stanowi przesądzającego dowodu, który pozwalałby na ustalenie, że towary rzeczywiście opuściły terytorium państwa członkowskiego dostawy (zob. ww. wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 71 i 72).

38 W świetle powyższych rozważań na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, w związku z dyrektywą w sprawie wzajemnej pomocy i rozporządzeniem w sprawie współpracy administracyjnej, należy interpretować w ten sposób, że organy podatkowe państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów w ramach dostawy wewnątrzwspólnotowej nie są zobowiązane do wystąpienia z wnioskiem o udzielenie informacji do organów państwa członkowskiego, które dostawca wskazuje jako państwo przeznaczenia.

**W przedmiocie kosztów**

39 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, zatem do niego należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

**Artykuł 28c część A lit. a) akapit pierwszy 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, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/EWG z dnia 10 kwietnia 1995 r., w związku z dyrektywą Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącą wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich i pośrednich, zmienioną dyrektywą Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r., oraz w związku z rozporządzeniem Rady (EWG) nr 218/92 z dnia 27 stycznia 1992 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków pośrednich (VAT), należy interpretować w ten sposób, że organy podatkowe państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów w ramach dostawy wewnątrzwspólnotowej nie są zobowiązane do wystąpienia z wnioskiem o udzielenie informacji do organów państwa członkowskiego, które dostawca wskazuje jako państwo przeznaczenia.**

Podpisy