

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JULIANE KOKOTT

przedstawiona w dniu 11 stycznia 2006 r.(1)

Sprawa C-184/05

Twoh International B.V.

przeciwko

Staatssekretaris van Financiën

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy)]

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 28c cz. 1 lit. a) – Dostawa wewnątrzwspólnotowa – Zwolnienie – Warunki dotyczące dowodu – Dyrektywa 77/799/EWG – Rozporządzenie (EWG) nr 218/92

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, jeżeli 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.

3. Artyku? 28c cz??? A szóstej dyrektywy reguluje zwolnienie dostaw towarów. Przepis ten stanowi, ?e:

„[...] na warunkach ustanowionych w celu zapewnienia prawid?owego i prostego stosowania zwolnie? przewidzianych poni?ej, a tak?e aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadu?yciom, pa?stwa cz?onkowskie zwalniaj? z podatku:

a) dostawy towarów, okre?lone w art. 5 i 28a ust. 5 lit. a), wysy?an[ych] lub transportowan[ych] przez sprzedawc? b?d? nabywc? towarów lub na jego [ich] rachunek, do miejsca poza terytorium okre?lon[ym] w art. 3, lecz znajduj?cego si? na obszarze Wspólnoty, dokonane dla podatnika lub osoby prawnej niepodlegaj?cej opodatkowaniu, któr[zy] dzia?a[j?] w takim charakterze w pa?stwie cz?onkowskim innym ni? pa?stwo rozpocz?cia wysy?ki lub transportu towarów.

[...]

4. Artyku? 22 szóstej dyrektywy reguluje formalne obowi?zki podatnika i przewiduje w wersji znajduj?cej zastosowanie w niniejszej sprawie(4), mi?dzy innymi, co nast?puje:

„2. a) Ka?dy podatnik prowadzi rachunkowo?? w sposób wystarczaj?co szczegó?owy, aby umo?liwi? zastosowanie podatku od warto?ci dodanej oraz kontrol? przez organ podatkowy.

[...]

3) a) Ka?dy podatnik wystawia faktur? lub inny dokument uznawany za faktur?, w odniesieniu do towarów i us?ug, które dostarczy? lub ?wiadczy? na rzecz innego podatnika lub osobie prawnej nie podlegaj?cej opodatkowaniu. Ka?dy podatnik wystawia ponadto faktur? lub inny dokument uznawany za faktur? w odniesieniu do dostaw towarów okre?lonych w art. 28b cz??? B ust. 1 oraz w odniesieniu do towarów dostarczonych na warunkach okre?lonych w art. 28c cz??? A. Podatnik zachowuje jeden egzemplarz ka?dego wystawionego dokumentu.

[...]

4.a) Ka?dy podatnik sk?ada deklaracj? podatkow? w terminie ustalonym przez ka?de z pa?stw cz?onkowskich. [...]

b) W deklaracji podatkowej musz? si? znale?? wszystkie niezb?dne informacje potrzebne do obliczenia nale?nego podatku oraz dokonanych odlicze?, w danym przypadku, ??cznie z ca?kowit? kwot? transakcji odnosz?cych si? do tego podatku i odlicze? oraz ca?kowit? kwot? transakcji zwolnionych od podatku, o ile wydaje si? to niezb?dne dla ustalenia podstawy opodatkowania.

c) Deklaracja podatkowa okre?la ponadto:

– z jednej strony, ca?kowit? warto??, pomniejszon? o podatek od warto?ci dodanej, dostaw towarów, okre?lonych w art. 28c cz??? A, od których podatek sta? si? wymagalny w tym okresie podatkowym.

– [...]

6. [...]

b) Ka?dy podatnik posiadaj?cy numer identyfikacyjny do celów podatku od warto?ci dodanej sk?ada ponadto zestawienie nabywców posiadaj?cych numery identyfikacyjne do celów podatku

od wartości dodanej, którym dostarcza towary na warunkach ustanowionych w art. 28c cz. 1 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 prowadziły 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 w państwach w sprawie 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:

„W państwie w sprawie państwa członkowskiego może zwrócić się z wnioskiem do państwa w sprawie innego państwa członkowskiego o przekazanie określonych informacji wskazanych w art. 1 ust. 1, w szczególnej [oznaczonej] sprawie. W państwie w sprawie państwa, do której wniosek jest skierowany, nie ma obowiązku uwzględnienia takiego wniosku, jeżeli wydaje się, że państwo w sprawie państwa występującego z takim wnioskiem nie wyczerpało w sposób zwyczajowo uznawanych różnic informacji, których mogłoby 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 bezpośrednich (VAT)(6) państwa członkowskie prowadzą 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. Jeżeli informacje udzielone na podstawie art. 4 są niewystarczające to państwo w sprawie państwa członkowskiego może w każdym czasie w poszczególnych przypadkach wystąpić z wnioskiem o udzielenie dalszych informacji. W sprawie współpracujących przekazanych informacji 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 w sprawie współpracujących przekazanych w sprawie

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 naruszenia 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”.

10. Z mocą od dnia 1 stycznia 2004 r. uregulowania dotyczącej 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 z art. 12 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (rozporządzenia w sprawie wykonania ustawy o podatku obrotowym) zwolnienie to znajduje zastosowanie, jeżeli 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:

„Jeżeli 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 jeżeli odbiorca nie odbiera towarów osobiście nazwisko osoby, która czyni to w imieniu odbiorcy, numer rejestracyjny pojazdu, który służy do transportu towarów, numer faktury, w której dostarczone towary zostały wyszczególnione, miejsce do którego odbiorca będzie transportować 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".

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 rzeczne 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 państwa przeznaczenia, by potwierdził 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 cz. III A lit. a) szóstej dyrektywy w związku z przepisami dyrektywy 77/799 o wzajemnej pomocy w państwach władz oraz rozporządzenia nr 218/92 należy interpretować w ten sposób, że jeżeli 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, rząd 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 cz. III 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 niezbędną w celu zapewnienia prawidłowego stosowania szóstej dyrektywy.

18. Jak wynika z pierwszego zdania art. 28c cz. 4 A szóstej dyrektywy, państwa członkowskie mogą nałożyć obowiązki formalne dotyczące dowodów spełnienia przesłanki 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 byłaby 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 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 służą 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 niezbędnym 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, jeżeli liczba oraz charakter wniosków o udzielenie informacji złożonych przez organ wnioskujący w określonym czasie nie nakłada nieproporcjonalnych obciążeń administracyjnych na organ współpracujący oraz jeżeli organ wnioskujący wyczerpał własne źródła informacji(17).

25. Gdyby istniał obowiązek kałdorazowego występowania o udzielenie informacji

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 powołałyby 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 cz. III 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). Okoliczności, że wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów zostało zgłoszone w państwie przeznaczenia stanowi jedynie wskazówkę, że przedmioty te faktycznie fizycznie opuściły państwo pochodzenia. Jeżeli 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. Jeżeli jednak dostawca pozostawia odbiorcy dokonanie transportu poza terytorium kraju, to wiadomie podejmuje on ryzyko, że nie będzie posiadał wymaganych dowodów, jeżeli odbiorca mu ich nie przekaze. W tej sytuacji organy podatkowe nie mogą wkroczyć. To dostawca powinien pozostać w kontakcie z kontrahentem i uzyskać od niego dowody lub zdać zapłatę podatku VAT, jeżeli kontrahent nie przedstawi dowodu potwierdzającego wywóz z państwa pochodzenia. Dostawca może zabezpieczyć się przed takim ryzykiem poprzez udanie zabezpieczenia w wysokości podatku VAT, którego zwrotu dokona po przedstawieniu mu dokumentów przewozowych.

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 cz. III 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.

Organ podatkowy państwa pochodzenia nie jest zobowiązany 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), jeżeli podatnik nie był w stanie przedstawić dowodu wysyłki lub transportu tych towarów.

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.

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 wprowadzającą 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).

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 w administracyjnych sprawach 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.

7 – Dz.U. L 264, str. 1.

8 – VON 1995, str. 2324.

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 moja opinia 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).

14 – Zobacz motyw pierwszy dyrektywy 77/799. Nowe uregulowanie zawarte w rozporządzeniu nr

1798/2003 niczego nie zmieniało 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.

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 wewnątrzwspólnotowej. 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).