

Zadeva C-184/05

Twoh International BV

proti

Staatssecretaris van Financiën

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden)

„Šesta direktiva o DDV – člen 28c(A)(a), prvi pododstavek – Dobave znotraj Skupnosti – Oprostitev – Neobstoj obveznosti davčne uprave, da pridobi dokazila – Direktiva 77/799/EGS – Medsebojna pomoč pristojnih oblasti držav članic na področju neposrednega in posrednega obdavčevanja – Uredba (EGS) št. 218/92 – Upravno sodelovanje na področju posrednih davkov“

Sklepni predlogi generalne pravobranilke J. Kokott, predstavljeni 11. januarja 2007

Sodba Sodišča (tretji senat) z dne 27. septembra 2007

Povzetek sodbe

Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Prehodna ureditev za obdavčevanje trgovine med državami članicami

(Direktiva Sveta 77/388, člen 28c(A)(a), prvi pododstavek)

Člen 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, kot je bila spremenjena z Direktivo 95/7 v povezavi z Direktivo 77/799 o medsebojni pomoči pristojnih oblasti držav članic na področju neposrednega in posrednega obdavčevanja, kot je bila spremenjena z Direktivo 92/12, in v povezavi z Uredbo št. 218/92 o upravnem sodelovanju na področju posrednega obdavčevanja je treba razlagati tako, da davčni organi države članice odhoda pošiljke ali prevoza blaga v okviru dobave znotraj Skupnosti niso dolžni zahtevati informacij od organov namembne države članice, ki jo navede dobavitelj.

Prvič, iz prve in druge uvodne izjave Direktive o medsebojni pomoči ter iz tretje uvodne izjave Uredbe o upravnem sodelovanju izhaja, da imata za cilj boj proti davčni utaji in izogibanju plačilu davka in da omogočita državam članicam, da natančno ugotovijo znesek davka, ki ga je treba odtegniti. Drugič, iz naslova Direktive o medsebojni pomoči ter Uredbe o upravnem sodelovanju izhaja, da sta bili sprejeti z namenom, da bi uredili sodelovanje med davčnimi organi držav članic. Tako ta akta ne podeljujeta nobene pravice posameznikom, razen pravice pridobiti potrditev veljavnosti „identifikacijske številke za ‚DDV‘ določene osebe“ v skladu s členom 6(4) Uredbe o upravnem sodelovanju. Poleg tega navedena akta Skupnosti predvidevata tudi omejitve sodelovanja med državami članicami, saj organi zaprosene države niso dolžni posredovati zahtevanih informacij v vseh primerih. Iz tega sledi, da Direktiva o medsebojni pomoči in Uredba o upravnem sodelovanju nista bili sprejeti, da bi vzpostavili sistem izmenjave informacij med davčnimi upravami držav članic, ki bi jim omogočal ugotoviti, ali so bile dobave opravljene znotraj Skupnosti, kadar jih opravi davčni zavezanec, ki sam ne more posredovati potrebnih dokazil.

(Glej točke 30, 31, 33, 34, 38 in izrek.)

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 27. septembra 2007(*)

„Šesta direktiva o DDV – člen 28c(A)(a), prvi pododstavek – Dobave znotraj Skupnosti – Oprostitev – Neobstoje obveznosti davčne uprave, da pridobi dokazila – Direktiva 77/799/EGS – Medsebojna pomoč pristojnih oblasti držav članic na področju neposrednega in posrednega obdavčevanja – Uredba (EGS) št. 218/92 – Upravno sodelovanje na področju posrednih davkov“

V zadevi C-184/05,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska) z odločbo z dne 22. aprila 2005, ki je prispela na Sodišče 25. aprila 2005, v postopku

Twoh International BV

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Løhmus (poročevalci)
in A. Ó Caoimh, sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodna tajnica: L. Hewlett, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 15. junija 2006,

ob upoštevanju stališč, so jih predložili:

- za Twoh International BV J. H. Sassen, odvetnik,
- za nizozemsko vlado H. G. Sevenster in M. de Mol ter P. van Ginneken, zastopniki,
- za francosko vlado G. de Bergues in C. Jurgensen-Mercier, zastopnika,
- za Irsko D. O’Hagan, zastopnik, skupaj z E. Fitzsimonsom, SC, in B. Conwayem, BL,
- za italijansko vlado I. M. Braguglia, zastopnik, skupaj z G. De Bellisom, avvocato dello Stato,
- za poljsko vlado T. Nowakowski, zastopnik,

- za portugalsko vlado L. Fernandes in C. Lança, zastopnika,
- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in A. Weimar, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 11. januarja 2007

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1), kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 (UL L 102, str. 18, v nadaljevanju: Šesta direktiva), v povezavi z Direktivo Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih oblasti držav članic na področju neposrednega in posrednega obdavčevanja (UL L 336, str. 15), kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992 (UL L 76, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o medsebojni pomoči), in v povezavi z Uredbo Sveta (EGS) št. 218/92 z dne 27. januarja 1992 o upravnem sodelovanju na področju posrednega obdavčevanja (DDV) (UL L 24, str. 1, v nadaljevanju: Uredba o upravnem sodelovanju).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Twoh International BV (v nadaljevanju: družba Twoh) in Staatssecretaris van Financiën (državni sekretar za finance) zaradi odločbe o naknadnem obračunu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), za katerega je bila ta družba zavezana za leto 1996 zaradi dobave blaga znotraj Skupnosti.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

Šesta direktiva

3 V skladu s členom 2 Šeste direktive so predmet DDV dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo ter uvoz blaga.

4 Člen 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive določa:

„Brez poseganja v druge določbe Skupnosti in pod pogoji, ki jih določijo za zagotovitev pravilne in enostavne uporabe spodnjih oprostitev in preprečevanja vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab, države članice oprostijo:

(a) dobave blaga, kot so opredeljene v členu 5, ki ga odpošlje ali odpelje prodajalec ali druga oseba v njegovem imenu ali oseba, ki je blago pridobila izven ozemlja iz člena 3, vendar znotraj Skupnosti, opravljene za drugega davčnega zavezanca ali pravno osebo, ki ni davčni zavezanec, ki deluje kot taka, v državo članico, ki ni država članica odhoda pošiljke ali prevoza blaga.“

Direktiva o medsebojni pomoči

5 Člen 1(1) Direktive o medsebojni pomoči določa:

„V skladu s to direktivo pristojni organi držav članic izmenjajo vse informacije, ki jim omogočajo pravilno odmero davkov na dohodek in kapital, in vse informacije v zvezi z odmero naslednjih posrednih davkov:

– davka na dodano vrednost,

[...]“

6 Člen 2(1) Direktive o medsebojni pomoči določa:

„Pristojni organ države članice lahko zahteva od pristojnega organa druge države članice, da predloži informacije, navedene v členu 1(1), v posameznem primeru. Pristojnemu organu zaprosene države ni treba ugoditi zahtevi, če se zdi, da pristojni organ države, ki je dala zahtevo, ni izčrpal svojih običajnih virov informacij, ki bi jih lahko izkoristil v skladu z okoliščinami, da bi dobil zahtevane informacije brez tveganja, da bi ogrožal pridobitev iskanega izida.“

Uredba o upravnem sodelovanju

7 Člen 4(3) Uredbe o upravnem sodelovanju določa:

„Na podlagi podatkov, ki so zbrani v skladu z odstavkom 1 in samo za boj proti davčnim goljufijam, pristojni organ države članice takrat, ko se mu zdi, da je to potrebno za nadzor pridobivanja blaga znotraj Skupnosti, avtomatično in brez odloga pridobi naslednje informacije, do katerih ima lahko tudi neposreden dostop:

– identifikacijske številke za [DDV] vseh oseb, ki so opravile dobave iz druge alineje odstavka 2,

in

– celotno vrednost teh dobav od vsake take osebe vsaki osebi, ki ji je bila izdana identifikacijska številka za [DDV] iz prve alineje odstavka 2; vrednosti so izražene v valuti države članice, ki posreduje informacije in se nanašajo na koledarska trimeseja.“

8 Člen 5 Uredbe o upravnem sodelovanju določa:

„1. Kadar informacije, posredovane v skladu s členom 4, niso zadostne, lahko pristojni organ države članice kadar koli in v posebnih primerih zahteva nadaljnje informacije. Zaprošeni organ zagotovi informacije čim hitreje in najpozneje tri mesece po prejemu prošnje.

2. V primerih, opisanih v odstavku 1, zaprošeni organ posreduje organu prosilcu vsaj številke računov, datume in vrednosti v zvezi s posameznimi transakcijami med osebami v zadevnih državah članicah.“

9 Člen 6(4) Uredbe o upravnem sodelovanju določa:

„Pristojni organ države članice zagotovi, da osebe, ki so vključene v dobavo blaga ali storitev znotraj Skupnosti, lahko dobijo potrditev veljavnosti identifikacijske številke za [DDV] določene osebe.“

10 Pogoji za izmenjavo informacij so določeni v naslovu III Uredbe o upravnem sodelovanju, katerega člen 7(1), prva alineja, določa naslednje:

„1. Zaprošeni organ v eni državi ?lanici posreduje organu prosilcu v drugi državi ?lanici informacije iz ?lena 5(2) pod pogojem, da:

- število in narava zahtevkov za informacije organa prosilca v dolo?enem obdobju ne nalaga temu zaprošenemu organu nesorazmerne upravne obremenitve,
- organ prosilec iz?rpa obi?ajne vire informacij, ki jih lahko uporablja v okoliš?inah za pridobivanje zahtevanih informacij, brez tveganja, da bi ogrožal doseganje želenega cilja,
- organ prosilec prosi za pomo? samo, ?e bi lahko zagotovil podobno pomo? organu prosilcu druge države ?lanice.“

Nacionalna ureditev

11 Na podlagi ?lena 9(2)(b) zakona iz leta 1968 o prometnem davku (Wet op de omzetbelasting 1968) z dne 28. junija 1968 (*Staatsblad* 1968, št. 329), v razli?ici, ki velja za spor v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon iz leta 1968), se davek za dobave blaga in storitev, predvidenih v tabeli II, priloženi temu zakonu, obra?una po stopnji ni?, ?e so pogoji, dolo?eni s splošnim upravnim ukrepom, izpolnjeni.

12 Oddelek 6, to?ka (a), navedene tabele II dolo?a, da se po stopnji ni? obdav?i „blago, ki je odpeljano v drugo državo ?lanico, ?e je to blago tam predmet davka na pridobitev tega blaga znotraj Skupnosti.“

13 ?len 12(1) odloka o izvajanju zakona iz leta 1968 (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968) dolo?a:

„Pravica do uporabe stopnje ni? za dobave, predvidene v tabeli II, priloženi zakonu [iz leta 1968], se lahko uveljavlja le, ?e iz dokazil izhaja, da se ta stopnja lahko uporabi.“

14 ?len 4(3) odloka državnega sekretarja za finance v zvezi z obdav?itvijo dobav znotraj Skupnosti (Besluit van de Staatssecretaris van Financiën) z dne 20. junija 1995 dolo?a:

„?e je blago dobavljeno tuji stranki ‚iz tovarne‘ ali ‚iz skladiš?a‘ (posel s prevzemom blaga), to, da je bila dobava opravljena znotraj Skupnosti, ne more izhajati iz tovrnega lista ali ustreznih prevoznih listin dobavitelja.

Vendar si je mogo?e zamisliti okoliš?ine, v katerih je lahko dobavitelj tudi v takem primeru prepri?an, da bo tuja stranka odpeljala blago v drugo državo ?lanico. Poleg dokumentov in podatkov, ki obstajajo v upravi, mora v tem primeru iti za stalno stranko, razen ?e dobavitelj ve, da so dobave znotraj Skupnosti, ki jih je opravil za to stranko, povzro?ile probleme, pri ?emer je stranka poleg tega podala spodaj navedeno izjavo.

V tej pisni izjavi, ki jo mora podpisati tisti, ki prevzame blago, mora biti navedeno vsaj ime stranke in, ?e stranka ne prevzame blaga osebno, ime osebe, ki je bila pooblaš?ena za prevzem v imenu stranke, registracijska številka vozila, s katerim se prevaža blago, številka ra?una, na katerem je navedeno dobavljeno blago, kraj, kamor bo stranka odpeljala blago, ter zaveza stranke, da bo na zahtevo dav?ne uprave predložila vse dopolnilne informacije o namembnem kraju blaga. Vzorec izjave je v prilogi.

Pri poslih s prevzemom blaga, pri katerih ni stalnih strank in ki so pla?ani v gotovini, medtem ko dobavitelj ne razpolaga z nobeno listino, ki bi nakazovala, da je bila dobava opravljena znotraj Skupnosti, torej ?e nobena druga listina kot ra?un, izdan na ime tuje stranke (na katerem je

navedena identifikacijska številka za DDV stranke), ne nakazuje tega, da je bila dobava opravljena znotraj Skupnosti, dobavitelj ne more utemeljiti pravice do uporabe stopnje ni?. V teh okoliščinah se lahko dobavitelj izogne tveganju naknadnega obračuna DDV tako, da kupcu obračuna nizozemski DDV. Če kupec prenese blago v drugo državo članico, bo moral za to predložiti obračun nizozemski davčni upravi. Na tem obračunu bo lahko odbil obračunan nizozemski DDV.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

15 V letu 1996 je družba Twoh, s sedežem na Nizozemskem, dobavila računalniške dele podjetjem s sedežem v Italiji. V prodajnih pogodbah so se stranke sporazumele, da bodo uporabile način dobave po trgovinski klavzuli „franco tovarna“ („ex-works“ ali EXW), ki je del mednarodnih trgovinskih klavzul (klavzule, imenovane „Incoterms 2000“), ki jih je vzpostavila Mednarodna trgovinska zbornica. Uporaba te klavzule pomeni, da je bila družba Twoh dolžna zgolj dati blago na razpolago kupcem v skladišču na Nizozemskem, pri čemer je odgovornost za prevoz v Italijo prešla na kupce.

16 Italijanske stranke niso na družbo Twoh naslovile nobene izjave v zvezi s temi dobavami, kot jo zahteva nizozemska davčna zakonodaja in katere namen je ugotoviti, ali je bila dobava blaga opravljena znotraj Skupnosti, da bi lahko bile na Nizozemskem oproščene DDV. Družba Twoh pa je vseskozi menila, da so dobave, ki jih je opravila, dobave znotraj Skupnosti, za katere se je uporabljala stopnja ni?. Posledično je izdala račune, ki niso vključevali zneska DDV, in ga torej ni plačala za navedene dobave.

17 Nizozemska davčna uprava je po računovodskem pregledu menila, da ni bilo dokazano, da je bilo blago odposlano ali odpeljeno v drugo državo članico in da DDV zato nepravilno ni bil obračunan. Zato je družbi Twoh poslala odločbo o naknadnem obračunu DDV za obdobje od 1. januarja do 31. decembra 1996 v višini 1.466.629 NLG iz naslova samega zapadlega davka, povišanega za 100% tega zneska.

18 Družba Twoh je vložila ugovor zoper to odločbo. V okviru tega postopka je od nizozemske davčne uprave izrecno zahtevala, da na podlagi Direktive o medsebojni pomoči in Uredbe o upravnem sodelovanju pri italijanski davčni upravi pridobi podatke, na podlagi katerih bi bilo mogoče ugotoviti, ali so bile navedene dobave opravljene znotraj Skupnosti. Navedena uprava je odločila, da ne ugotovi tej zahtevi in da vztraja pri odločbi o naknadnem obračunu DDV.

19 Družba Twoh je vložila tožbo zoper to odločitev pri Gerechtshof te Arnhem, ki jo je po tem, ko je tožeča stranka predložila določene dokaze v zvezi z zadevnimi dobavami, razveljavilo glede treh dobav in znižalo znesek v odločbi o naknadnem obračunu DDV. Vendar je to sodišče menilo, da nizozemska davčna uprava ni bila dolžna od pristojnega italijanskega organa zahtevati, da opravi preiskavo v namembni državi članici, da bi preveril, ali je bilo zadevno blago zares odpeljeno v to državo članico. Družba Twoh se je zoper sodbo Gerechtshof te Arnhem pritožila pri Hoge Raad der Nederlanden.

20 Ker je Hoge Raad der Nederlanden menilo, da predložen spor zahteva razlago prava Skupnosti v zvezi z dokazom o odpošiljanju ali prevozu blaga v smislu člena 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je člen 28c(A)(a) Šeste direktive – v povezavi z Direktivo [77/799] in Uredbo – treba razlagati tako, da je država članica, v kateri se pošiljanje ali prevoz blaga konča, na lastno pobudo ne predloži nobenih koristnih informacij, mora država članica odhoda pošiljke ali prevoza blaga zahtevati od navedene države članice informacije in mora izid te zahteve upoštevati pri obravnavi dokazila o odpošiljanju ali prevozu blaga?“

Vprašanje za predhodno odločanje

21 Predložitveno sodišče s tem vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive, v povezavi z Direktivo o medsebojni pomoči in Uredbo o upravnem sodelovanju, razlagati tako, da so davčni organi države članice odhoda pošiljke ali prevoza blaga v okviru dobave znotraj Skupnosti dolžni zahtevati informacije od organov namembne države članice, ki jo navede dobavitelj, in jih uporabiti za ugotovitev, ali je bilo blago dejansko predmet dobave znotraj Skupnosti.

22 Uvodoma je treba spomniti, da v okviru prehodne ureditve DDV, ki velja za trgovino znotraj Skupnosti in ki je bila uvedena z Direktivo Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388/EGS zaradi odprave davčnih meja (UL L 376, str. 1), obdavčitev trgovine med državami članicami temelji na načelu, da se davčni prihodki pripišejo državi članici končne potrošnje. Vsaka pridobitev znotraj Skupnosti, ki je obdavčena v državi članici, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga znotraj Skupnosti konča na podlagi člena 28a(1)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive, ima za posledico dobavo, ki je v državi članici odhoda omenjene pošiljke ali omenjenega prevoza oproščena na podlagi člena 28c(A)(a), prvi pododstavek, iste direktive (glej sodbe z dne 6. aprila 2006 v zadevi EMAG Handel Eder, C-245/04, ZOdl., str. I-3227, točka 29, ter z dne 27. septembra 2007 v zadevi Teleos in drugi, C-409/04, še neobjavljena v ZOdl., točki 22 in 24).

23 V zvezi s pogoji, pod katerimi postane oprostitev dobave blaga znotraj Skupnosti v smislu člena 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive uporabljiva, je treba poudariti, da je Sodišče v točki 42 zgoraj navedene sodbe Teleos in drugi razsodilo, da je v ta namen nujno, da je bila pravica razpolagati z blagom kot lastnik prenesena na kupca in da je dobavitelj dokazal, da je bilo to blago odposlano ali odpeljano v drugo državo članico in da je zaradi te pošiljke ali prevoza fizično zapustilo ozemlje države članice dobave.

24 Sodišče je v točki 44 sodbe Teleos in drugi tudi ugotovilo, da od odprave mejnih kontrol med državami članicami davčni organi preverjajo, ali je blago fizično zapustilo ozemlje države članice dobave ali ne, zlasti na podlagi dokazil, ki jih posredujejo davčni zavezanci, in na podlagi njihovih obračunov.

25 Glede dokazil, ki jih morajo posredovati davčni zavezanci, je treba ugotoviti, da se nobena določba Šeste direktive ne nanaša neposredno na to vprašanje. Ta direktiva v členu 28c(A), prvi del stavka, določa zgolj, da države članice določijo pogoje, na podlagi katerih se oprostijo dobave blaga znotraj Skupnosti. Vendar je treba opozoriti, da morajo države članice pri izvrševanju pooblastil spoštovati splošna načela prava Skupnosti, med katerimi sta zlasti načelo pravne varnosti in načelo sorazmernosti (glej v tem smislu sodbi z dne 18. decembra 1997 v zadevi Molenheide in drugi, C-286/94, C-340/95, C-401/95 in C-47/96, Recueil, str. I-7281, točka 48, ter z dne 11. maja 2006 v zadevi Federation of Technological Industries in drugi, C-384/04, ZOdl., str. I-4191, točki 29 in 30).

26 V zvezi s tem je treba upoštevati, kot pravilno trdi Komisija Evropskih skupnosti, da se načelo, v skladu s katerim je dokazno breme glede pravice do uveljavljanja nekega davčnega odstopanja ali oprostitve na tistem, ki zahteva tako pravico, uporablja v mejah, ki jih določa pravo

Skupnosti. Zato mora z vidika uporabe člena 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive dobavitelj blaga predložiti dokazila, da so pogoji za oprostitev, navedeni v točki 23 te sodbe, izpolnjeni.

27 V teh okoliščinah je treba poudariti, da je Sodišče v točki 50 zgoraj navedene sodbe Teleos in drugi razsodilo, da bi bilo v nasprotju z načelom pravne varnosti, če bi lahko država članica, ki je predvidela pogoje za uporabo oprostitve dobave znotraj Skupnosti, tako da je med drugim določila seznam dokumentov, ki jih je treba predložiti pristojnim organom, in ki je sprva sprejela dokumente, ki jih je predložil dobavitelj, kot dokazila, ki utemeljujejo pravico do oprostitve, naknadno obvezala dobavitelja, da plača DDV za to dobavo, medtem ko je očitno, da zaradi goljufije kupca, za katero dobavitelj ni vedel niti ni mogel vedeti, zadevno blago dejansko ni zapustilo ozemlja države članice dobave.

28 Drugače od zadeve, ki je vodila do zgoraj navedene sodbe Teleos in drugi, predložitvena odločba ne navaja nobenega pojasnila v zvezi z dobro vero družbe Twoh in ni mogoče ugotoviti, ali je stranka družbe Twoh storila kaznivo dejanje goljufije. V tej zadevi je pomembno to, da je družba Twoh, ker ni mogla predložiti dokazil, potrebnih za ugotovitev, da je bilo blago dejansko odpeljano v namembno državo članico, zahtevala od nizozemske davčne uprave, da na podlagi Direktive o medsebojni pomoči in Uredbe o upravnem sodelovanju pri italijanski davčni upravi pridobi podatke, na podlagi katerih bi bilo mogoče ugotoviti, ali so bile navedene dobave opravljene znotraj Skupnosti. Vprašanje, ki se torej zastavlja, je, ali je ta uprava dolžna ugoditi taki zahtevi.

29 O odgovoru na to vprašanje lahko sklepamo iz namena in vsebine Direktive o medsebojni pomoči ter iz Uredbe o upravnem sodelovanju.

30 Prvič, glede namena teh dveh aktov Skupnosti je treba ugotoviti, da iz prve in druge uvodne izjave Direktive o medsebojni pomoči ter iz tretje uvodne izjave Uredbe o upravnem sodelovanju izhaja, da imata za cilj boj proti davčni utaji in izogibanju plačilu davka in da omogočita državam članicam, da natančno ugotovijo znesek davka, ki ga je treba odtegniti (glej po analogiji sodbo z dne 13. aprila 2000 v zadevi W. N., C-420/98, Recueil, str. I-2847, točki 15 in 22, ter v zvezi z Uredbo Sveta (ES) št. 1798/2003 z dne 7. oktobra 2003 o upravnem sodelovanju na področju davka na dodano vrednost in razveljavitvi Uredbe (EGS) št. 218/92 (UL L 264, str. 1) sodbo z dne 26. januarja 2006 v zadevi Komisija proti Svetu, C-533/03, ZOdl., str. I-1025, točki 49 in 52).

31 Drugič, v zvezi z vsebino navedenih aktov Skupnosti iz naslova Direktive o medsebojni pomoči in iz Uredbe o upravnem sodelovanju izhaja, da sta bili sprejeti z namenom, da bi uredili sodelovanje med davčnimi organi držav članic. Kot pravilno poudarjata Komisija in generalna pravobranilka v točki 23 sklepnih predlogov, ta pravna akta ne podelujeta nobene pravice posameznikom, razen pravice pridobiti potrditev veljavnosti „identifikacijske številke za ‚DDV‘ določenih oseb“ v skladu s členom 6(4) Uredbe o upravnem sodelovanju.

32 Dejansko Direktiva o medsebojni pomoči z namenom, da bi se preprečilo davčne utaje, predvideva možnost nacionalnih davčnih uprav, da zahtevajo informacije, ki jih ne morejo pridobiti same. Tako dejstvo, da v členu 2(1) te direktive ter v členu 5(1) Uredbe o upravnem sodelovanju zakonodajalec Skupnosti uporabi izraz „lahko“, kaže na to, da čeprav imajo navedene uprave sicer možnost zahtevati informacije od pristojnega organa druge države članice, taka zahteva nikakor ne pomeni obveznosti. Vsaka država članica mora sama presoditi posebne primere, v katerih ni informacij, ki se nanašajo na transakcije, ki so jih opravili davčni zavezanci s sedežem na njenem ozemlju, in odločiti, ali ta primer utemeljuje predložitev zahteve za informacije drugi državi članici.

33 Poleg tega navedena akta Skupnosti predvidevata tudi omejitve sodelovanja med državami članicami, kajti organi zaprosene države niso dolžni posredovati zahtevanih informacij v vseh

primerih. ?len 7(1), prvi pododstavek, prva alineja, Uredbe o upravnem sodelovanju dolo?a, da število in narava zahtevkov za informacije organa prosilca v dolo?enem obdobju ne sme nalagati navedenim organom nesorazmerne upravne obremenitve. Poleg tega druga alineja te dolo?be ter ?len 2(1) Direktive o medsebojni pomo?i dolo?ata, da zadnje omenjeni organi niso dolžni posredovati informacij, ?e se zdi, da pristojni organ države, ki je dala zahtevo, ni iz?rpal svojih obi?ajnih virov informacij.

34 Iz tega sledi, da Direktiva o medsebojni pomo?i in Uredba o upravnem sodelovanju nista bili sprejeti, da bi vzpostavili sistem izmenjave informacij med dav?nimi upravami držav ?lanic, ki bi jim omogo?al ugotoviti, ali so bile dobave opravljene znotraj Skupnosti, kadar jih opravi dav?ni zavezanec, ki sam ne more posredovati dokazil, potrebnih v ta namen.

35 To ugotovitev potrjuje tudi sodna praksa Sodiš?a v zvezi z medsebojno pomo?jo pristojnih organov na podro?ju neposrednih davkov, ki jo je mogo?e prenesti po analogiji na položaj, kot je ta v postopku v glavni stvari. V skladu s to sodno prakso se država ?lanica lahko sklicuje na Direktivo o medsebojni pomo?i, da bi pridobila od pristojnih organov druge države ?lanice vse informacije, ki bi ji lahko omogo?ile pravilno odmero davkov. Vendar zadevnim dav?nim organom ni? ne prepre?uje, da od dav?nega zavezanca zahtevajo dokazila, za katera menijo, da so nujna za presojo, ali je treba priznati zahtevan odbitek ali ne (glej v tem smislu sodbi z dne 28. oktobra 1999 v zadevi Vestergaard, C-55/98, Recueil, str. I-7641, to?ka 26, ter z dne 3. oktobra 2002 v zadevi Danner, C-136/00, Recueil, str. I?8147, to?ki 49 in 50).

36 Poleg tega so informacije, o katerih Direktiva o medsebojni pomo?i dovoli pristojnim organom države ?lanice, da zahtevajo obvestilo, to?no tiste, ki se jim zdijo nujne za ugotovitev pravnega zneska davka glede na zakonodajo, ki so jo dolžne uporabiti same. Ta direktiva na noben na?in ne vpliva na pristojnost navedenih organov, da presojajo zlasti, ali so pogoji, katerim ta zakonodaja podreja oprostitev transakcije, izpolnjeni (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo Vestergaard, to?ka 28).

37 Nazadnje je treba dodati, da tudi v primeru, kadar je dav?na uprava države ?lanice dobave pridobila informacijo od namembne države ?lanice, v skladu s katero je kupec dav?nim organom zadnje države predložil obra?un v zvezi s pridobitvijo znotraj Skupnosti, tak obra?un ni odlo?ilno dokazilo, na podlagi katerega bi se lahko ugotovilo, da je blago dejansko zapustilo ozemlje države ?lanice dobave (glej zgoraj navedeno sodbo Teleos in drugi, to?ki 71 in 72).

38 Glede na vse zgoraj navedeno je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba ?len 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive, v povezavi z Direktivo o medsebojni pomo?i in Uredbo o upravnem sodelovanju, razlagati tako, da dav?ni organi države ?lanice odhoda pošiljke ali prevoza blaga v okviru dobave znotraj Skupnosti niso dolžni zahtevati informacij od organov namembne države ?lanice, ki jo navede dobavitelj.

Stroški

39 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (tretji senat) razsodilo:

?len 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995, v povezavi z Direktivo Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomo?i pristojnih oblasti držav ?lanic na podro?ju neposrednega in posrednega obdav?evanja, kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 92/12/EGS z dne 25.

februarja 1992, in v povezavi z Uredbo Sveta (EGS) št. 218/92 z dne 27. januarja 1992 o upravnem sodelovanju na področju posrednega obdavčevanja je treba razlagati tako, da davčni organi države članice odhoda pošiljke ali prevoza blaga v okviru dobave znotraj Skupnosti niso dolžni zahtevati informacij od organov namembne države članice, ki jo navede dobavitelj.

Podpisi

* Jezik postopka: nizozemščina.