



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 29 lutego 2024 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 138 ust. 1 – Zwolnienie wewnątrzspółnotowych dostaw towarów – Odmowa przyznania prawa do odliczenia – Dowody – Dostawca towarów, który nie udowodnił dostawy towarów odbiorcy wskazanemu w dokumentach podatkowych – Dostawca przedstawiający inne informacje potwierdzające, że rzeczywisty odbiorca ma status podatnika

W sprawie C-676/22

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny, Republika Czeska) postanowieniem z dnia 26 października 2022 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 2 listopada 2022 r., w postępowaniu:

B2 Energy s.r.o.

przeciwko

Odvolací finanční ředitelství,

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

w składzie: Z. Csehi (sprawozdawca), prezes izby, I. Jarukaitis i D. Gratsias,

rzecznik generalny: P. Pikamäe,

sekretarz: C. Strömholm, administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 4 października 2023 r.,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Odvolací finanční ředitelství – T. Měkýš i T. Rozehnal,
- w imieniu rządu czeskiego – M. Smolek, L. Březinová, O. Serdula i J. Vlácil, w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: czeski.

– w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia i M. Salyková, w charakterze pełnomocników, podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 138 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy B2 Energy s.r.o. a Odvolací finanční ředitelství (dyrekcją ds. finansów właściwą w zakresie odwołań, Republika Czeska) (zwaną dalej „dyrekcją ds. finansów”) w przedmiocie odmowy przez organy podatkowe zwolnienia z podatku od wartości dodanej (VAT) szeregu dostaw wewnątrzspółnotowych dokonanych przez ową spółkę.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa VAT

- 3 Artykuł 131 dyrektywy VAT stanowi:
„Zwolnienia przewidziane w rozdziałach 2–9 stosuje się bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych i na warunkach ustalanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć”.
- 4 Zgodnie z art. 138 ust. 1 tej dyrektywy:
„Państwa członkowskie zwalniają dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium danego państwa, ale na terytorium Wspólnoty [Europejskiej], przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, dokonane dla innego podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, działających w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów”.
- 5 Artykuł 139 ust. 1 wspomnianej dyrektywy przewiduje:
„Zwolnienie przewidziane w art. 138 ust. 1 nie ma zastosowania do dostaw towarów dokonywanych przez podatników korzystających ze zwolnienia dla małych przedsiębiorstw przewidzianego w art. 282–292.
Zwolnienie to nie ma również zastosowania do dostaw towarów dokonywanych na rzecz podatników lub osób prawnych niebędących podatnikami, w przypadku których wewnątrzspółnotowe nabycia towarów nie podlegają opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1”.

Rozporządzenie (UE) nr 904/2010

- 6 Zgodnie z motywem 7 rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2010, L 268, s. 1):

„W celu poboru należnego podatku państwa członkowskie powinny współpracować, aby pomóc zapewnić dokonanie prawidłowego wymiaru VAT. W związku z tym muszą nie tylko kontrolować prawidłowość stosowania podatku należnego na swoim własnym terytorium, ale również udzielać pomocy innym państwom członkowskim w celu zapewnienia prawidłowego stosowania podatku związanego z działalnością prowadzoną na ich własnym terytorium, ale należnego w innym państwie członkowskim”.

Prawo czeskie

- 7 Zgodnie z § 92 ust. 3 zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (ustawy nr 280/2009 o postępowaniu podatkowym), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym, podatnik dowodzi wszelkich okoliczności, które ma obowiązek wskazać w zwykłej deklaracji podatkowej, dodatkowej deklaracji podatkowej lub innych dokumentach.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

- 8 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym został złożony w ramach sporu pomiędzy B2 Energy, spółką czeską, a dyrekcją ds. finansów w przedmiocie odmowy przez organ podatkowy zwolnienia B2 Energy z VAT dotyczącego szeregu jakoby wewnątrzspółnotowych dostaw towarów do Polski ze względu na to, że B2 Energy nie wykazało, iż przesłanki skorzystania z tego zwolnienia zostały spełnione.
- 9 W 2015 r. B2 Energy dokonało dostaw oleju rzepakowego do Polski. Zdaniem sądu odsyłającego towary te nie zostały dostarczone odbiorcom zadeklarowanym w dokumentach podatkowych, lecz innym odbiorcom mającym siedzibę w tym państwie członkowskim, z których niektórzy potwierdzili odbiór poprzez ostemplowanie i podpisanie międzynarodowych listów przewozowych.
- 10 Po przeprowadzeniu w dniu 15 lipca 2015 r. kontroli podatkowej za okres rozliczeniowy od lutego do maja 2015 r. właściwy organ podatkowy stwierdził, że B2 Energy nie wykazało na podstawie przedłożonych dokumentów, iż spełnia przesłanki skorzystania ze zwolnienia z VAT. Mimo że organ ów nie zakwestionował rzeczywistej realizacji transportu danych towarów do innego państwa członkowskiego, uznał, iż B2 Energy nie wykazało, że przeniosło prawo do rozporządzania tymi towarami jak właściciel na osoby wskazane w dokumentach podatkowych jako odbiorcy, ani nawet że towary te zostały dostarczone osobie zarejestrowanej dla celów podatkowych w innym państwie członkowskim. W związku z tym organ podatkowy uznał, że B2 Energy nie spełniało przesłanek skorzystania z prawa do zwolnienia. W konsekwencji w decyzjach określających wysokość zobowiązania podatkowego z dnia 6 października 2017 r. organ ten stwierdził, że kwota VAT powinna zostać podwyższona za okres rozliczeniowy od lutego do maja 2015 r.

- 11 Decyzją z dnia 21 listopada 2019 r. dyrekcja ds. finansów oddaliła odwołania od owych decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego wniesione przez B2 Energy. Wyrokiem z dnia 18 sierpnia 2021 r. Městský soud v Praze (sąd miejski w Pradze, Republika Czeska) oddalił środek odwoławczy wniesiony przez B2 Energy, w którym wskazano zasadniczo, że B2 Energy nie udowodniło nawet, iż odnośne towary zostały dostarczone za pośrednictwem odbiorców zadeklarowanych w dokumentach podatkowych odbiorcom, których przedstawiało jako odbiorcy końcowi. W szczególności Městský soud v Praze (sąd miejski w Pradze) uznał, że przedstawione dokumenty nie wskazywały ani osoby, która odbierała towary w imieniu odbiorcy, ani odbiorcy, któremu towary zostały dostarczone. Z tego względu zidentyfikowanie osoby uprawnionej do wykonywania prawa do rozporządzania tymi towarami jak właściciel nie jest możliwe.
- 12 B2 Energy wniosło skargę kasacyjną od tego wyroku do sądu odsyłającego, podnosząc w istocie, że przedstawiło dowód na to, iż przesłanki skorzystania z prawa do zwolnienia z VAT z tytułu dostawy towarów do innego państwa członkowskiego zostały spełnione. Przedstawione dowody poświadczające rzeczywisty odbiór danych towarów przez spółki inne niż podmioty zadeklarowane w odpowiednich dokumentach podatkowych pozwalają bowiem ustalić tożsamość odbiorców, na których rzecz zostało przeniesione prawo do rozporządzania tymi towarami.
- 13 Zdaniem sądu odsyłającego w wyroku z dnia 9 grudnia 2021 r., Kemwater ProChemie (C-154/20, EU:C:2021:989), Trybunał uznał, że przesłanki skorzystania z prawa do odliczenia VAT są spełnione, jeżeli – w sytuacji, gdy tożsamość dostawcy nie została ustalona – organ podatkowy dysponuje informacjami niezbędnymi do zweryfikowania, czy dostawca ten ma status podatnika VAT. Sąd odsyłający zastanawia się nad możliwością zastosowania tego wyroku w celu dokonania oceny prawa do zwolnienia z VAT z tytułu dostawy towarów do innego państwa członkowskiego, gdy okoliczności faktyczne wskazują na to, że towary te nie zostały odebrane przez odbiorcę zadeklarowanego w dokumentach podatkowych, lecz przez innego odbiorcę mającego status podatnika.
- 14 W tych okolicznościach Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny, Republika Czeska) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 138 ust. 1 dyrektywy [VAT] w świetle wyroku z dnia 9 grudnia 2021 r., Kemwater ProChemie (C-154/20, EU:C:2021:989), należy interpretować w ten sposób, że możliwości skorzystania z prawa do zwolnienia z [VAT] w przypadku dostawy towarów do innego państwa członkowskiego Unii [Europejskiej] należy odmówić bez konieczności udowodnienia przez organ podatkowy, iż dostawca towarów brał udział w oszustwie w zakresie VAT, w sytuacji, gdy dostawca nie udowodnił, że towary zostały dostarczone do konkretnego odbiorcy w innym państwie członkowskim, mającego status podatnika wskazanego na dokumentach podatkowych, mimo że w świetle okoliczności faktycznych i informacji przekazanych przez podatnika dostępne są informacje niezbędne do zweryfikowania, że rzeczywisty odbiorca w innym państwie członkowskim miał taki status?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 15 Poprzez pytanie prejudycjalne sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT, dotyczący zwolnienia dostaw wewnątrzspółnotowych, należy interpretować w ten sposób, że dostawcy mającemu siedzibę w jednym państwie członkowskim, który dostarczył towary do innego państwa członkowskiego i który nie wykazał, iż towary te zostały

dostarczone odbiorcy mającemu status podatnika w tym państwie członkowskim, należy odmówić zwolnienia z VAT, nawet jeśli w świetle okoliczności faktycznych i informacji przedstawionych przez tego dostawcę organ podatkowy państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu dysponuje danymi niezbędnymi do zweryfikowania, czy osoba, której towar został fizycznie dostarczony, miała status podatnika działającego w takim charakterze w państwie członkowskim zakończenia wysyłki.

- 16 Na wstępie należy przypomnieć, że art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT przewiduje obowiązek zwolnienia przez państwa członkowskie dostaw towarów spełniających wymienione w nim przesłanki (wyrok z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 17 Co się tyczy, po pierwsze, kwalifikacji danej transakcji jako dostawy wewnątrzspółnotowej, z art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT, w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, w związku z art. 131 tej dyrektywy wynika, że pojęciem tym objęte są i w związku z tym są zwolnione, na warunkach, które państwa członkowskie określają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania takich zwolnień i zapobieżenia wszelkim oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom, dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium danego państwa członkowskiego, ale na terytorium Unii, dokonane dla innego podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, działających w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów.
- 18 W tym względzie należy zauważyć, że zgodnie z art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT, w brzmieniu mającym zastosowanie do sprawy w postępowaniu głównym, zwolnienie transakcji z VAT jest uzależnione od przesłanki, że prawo do rozporządzania towarem jak właściciel zostało przeniesione na nabywcę, że dostawca ustali, iż towar ten został wysłany lub przetransportowany do innego państwa członkowskiego, oraz że w wyniku wysyłki lub transportu fizycznie opuścił on terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu (zob. podobnie wyrok z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 19 Po drugie, jak to wynika z art. 139 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT, zwolnienie z tego podatku uzależnione zostało od przesłanki, iż dostawa nie została dokonana przez podatnika lub osobę prawną niepodlegającą opodatkowaniu, których wewnątrzspółnotowe nabycia towarów nie podlegają VAT na podstawie art. 3 ust. 1 tej dyrektywy (wyrok z dnia 9 października 2014 r., Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, pkt 25).
- 20 Oprócz tych przesłanek, dotyczących w szczególności statusu podatnika, przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel i fizycznego przemieszczenia towarów pomiędzy dwoma państwami członkowskimi, nie można domagać się spełnienia innych przesłanek dla zakwalifikowania danej transakcji jako wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, ponieważ wyjaśniono, że pojęcie dostawy wewnątrzspółnotowej ma charakter obiektywny i znajduje zastosowanie niezależnie od celów i wyników danych transakcji (wyrok z dnia 27 września 2012 r., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 30).

- 21 W konsekwencji zasada neutralności podatkowej wymaga, aby zwolnienie z VAT było przyznawane, gdy zostały spełnione wymogi materialne, nawet jeżeli niektóre wymogi formalne zostały pominięte przez podatnika (wyrok z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, pkt 36).
- 22 W tym kontekście bez znaczenia jest argumentacja dyirekcji ds. finansów odnosząca się do art. 138 ust. 1 lit. b) dyirektywy VAT, zmienionej dyirektywą Rady (UE) 2018/1910 z dnia 4 grudnia 2018 r. (Dz.U. 2018, L 311, s. 3), który przewiduje, że państwa członkowskie zwalniają dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych poza terytorium danego państwa, ale na terytorium Unii, jeżeli podatnik lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, na rzecz których dokonywana jest dostawa, są zidentyfikowani do celów VAT w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów oraz podali dostawcy swój numer identyfikacyjny VAT.
- 23 Przepis ten, wprowadzony dyirektywą 2018/1910, nie ma bowiem zastosowania *ratione temporis* do okoliczności faktycznych sprawy w postępowaniu głównym.
- 24 W związku z tym przesłanki określone w art. 138 ust. 1 dyirektywy VAT, w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, dotyczące z jednej strony istnienia dostawy z jednego państwa członkowskiego do innego, a z drugiej strony przysługującego nabywcy statusu podatnika, zgodnie z którym nabywca powinien być „podatnik[iem] [...] działającym w takim charakterze w [innym] państwie członkowskim”, nie oznaczają same w sobie, że fizyczna dostawa danych towarów powinna zostać dokonana na rzecz odbiorcy wskazanego w dokumentach podatkowych.
- 25 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że organ podatkowy odmówił B2 Energy skorzystania ze zwolnienia z VAT na tej podstawie, że spółka ta nie wykazała, iż dane towary zostały dostarczone odbiorcom zadeklarowanym w dokumentach podatkowych ani że towary te zostały dostarczone osobie zarejestrowanej do celów VAT w innym państwie członkowskim.
- 26 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału istnieją tylko dwie sytuacje, w których nieprzestrzeganie wymogu formalnego może skutkować utratą prawa do zwolnienia z VAT (wyrok z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 27 W pierwszej kolejności na zasadę neutralności podatkowej do celów zwolnienia z VAT nie może powoływać się podatnik, który umyślnie brał udział w oszustwie podatkowym i naraził na niebezpieczeństwo funkcjonowanie wspólnego systemu VAT. Nie jest bowiem sprzeczne z prawem Unii wymaganie, by podmiot gospodarczy działał w dobrej wierze i podejmował wszelkie działania, jakich można racjonalnie wymagać w celu upewnienia się, że dokonywana przezeń czynność nie prowadzi do udziału w oszustwie podatkowym. W przypadku, gdy podatnik wiedział lub mógł wiedzieć, że transakcja, której dokonuje, może stanowić oszustwo, którego dopuszcza się nabywca, i nie przedsięwziął wszelkich będących w jego dyspozycji środków celem uniknięcia tego oszustwa, należy mu odmówić skorzystania ze zwolnienia z podatku (zob. podobnie wyrok z dnia 8 listopada 2018 r., Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 28 W drugiej kolejności naruszenie wymogu formalnego może prowadzić do odmowy zwolnienia z VAT, jeżeli naruszenie to skutkuje uniemożliwieniem przedstawienia przekonującego dowodu spełnienia wymogów materialnych (wyrok z dnia 8 listopada 2018 r., Cartrans Spedition,

C-495/17, EU:C:2018:887, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo). Jednakże z samej przesłanki, od której uzależniona jest odmowa zwolnienia z VAT, wynika, że jeżeli organ podatkowy posiada informacje niezbędne do ustalenia, iż zostały spełnione wymogi materialne, to nie może on nakładać dodatkowych wymogów dotyczących przysługującego podatnikowi prawa do zwolnienia z tego podatku, które mogłyby w efekcie praktycznie uniemożliwić wykonanie tego prawa (wyrok z dnia 20 października 2016 r., Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, pkt 47), a w szczególności, że towary zostały dostarczone podatnikowi działającemu w takim charakterze.

- 29 W tym względzie należy zauważyć, że sąd odsyłający pragnie zwrócić się do Trybunału z pytaniem o konieczność ustalenia statusu podatnika nabywcy bez powoływania się na przypadek wystąpienia oszustwa. W tych okolicznościach pytanie przedstawione przez sąd odsyłający należy rozumieć w ten sposób, że dotyczy ono środków dowodowych, jakie można przewidzieć w odniesieniu do dostawcy w celu wykazania, iż przesłanki zwolnienia z VAT przy dostawie towarów do innego państwa członkowskiego, a w szczególności przesłanka dotycząca przysługującego nabywcy statusu podatnika, zostały spełnione.
- 30 Należy zatem przypomnieć, że w sytuacji, gdy w dyrektywie VAT brak jest przepisu dotyczącego dowodów, jakie podatnicy są zobowiązani dostarczyć w celu skorzystania ze zwolnienia z VAT, to do państw członkowskich należy określenie, zgodnie z art. 131 owej dyrektywy, przesłanek warunkujących zwolnienie przez te państwa transakcji wewnątrzspółnotowych w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tychże zwolnień oraz w celu zapobiegania ewentualnym oszustwom, unikaniu opodatkowania oraz nadużyciom. Przy wykonywaniu swoich kompetencji państwa członkowskie powinny przestrzegać ogólnych zasad prawa, które stanowią część porządku prawnego Unii, do których należą w szczególności zasady pewności prawa i proporcjonalności (zob. podobnie wyrok z dnia 8 listopada 2018 r., Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 31 Należy stwierdzić w tym względzie, że od czasu zniesienia kontroli granicznych pomiędzy państwami członkowskimi stwierdzenie, czy towary fizycznie opuściły terytorium danego państwa członkowskiego, okazuje się trudne dla organów podatkowych danego państwa członkowskiego. Z tego powodu krajowe organy podatkowe dokonują ustaleń w tym zakresie głównie na podstawie dowodów dostarczanych przez podatników i składanych przez nich deklaracji (wyrok z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 32 Dokładniej rzecz ujmując, Trybunał podkreślił, że obowiązki ciężące na podatniku w zakresie dowodowym powinny być określone w zależności od warunków ustalonych wyraźnie w tym względzie przez prawo krajowe oraz przez zwyczajową praktykę przyjętą dla podobnych transakcji (wyrok z dnia 8 listopada 2018 r., Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, pkt 57 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 33 W tym kontekście sąd odsyłający wydaje się wskazywać, że B2 Energy przedłożyło organowi podatkowemu, nie wykazując, że dostarczyło odnośne towary zadeklarowanym odbiorcom, dokumenty podatkowe dotyczące dokonanych dostaw, w tym szereg załączonych dokumentów, takich jak dokumenty dostawy, międzynarodowe listy przewozowe, kwity wagowe lub wyciągi z rachunków bankowych, z których wynika, iż towary zostały dostarczone do innego państwa członkowskiego, w którym ich odbiór został poświadczony przez podmioty inne niż te zgłoszone przez B2 Energy lub niż te, które owa spółka przedstawiła jako ostatecznych odbiorców tych towarów.

- 34 Z treści postanowienia odsyłającego i z samego brzmienia zadanego pytania wynika również, że pytanie to opiera się na założeniu, zgodnie z którym organy podatkowe posiadały informacje niezbędne do zweryfikowania w świetle okoliczności faktycznych, czy rzeczywiście odbiorcy towarów mieli status podatników. W szczególności sąd odsyłający podkreśla, że transport oleju rzepakowego z Republiki Czeskiej do Polski i jego wyładunek u odbiorców, którzy nie zostali wskazani przez skarżącą w postępowaniu głównym w jej deklaracjach podatkowych, nie został zakwestionowany przez organ podatkowy. Ponadto zdaniem tego sądu dostawa będąca przedmiotem postępowania głównego dotyczy towarów, które ze względu na swój charakter wydają się przeznaczone do używania w ramach działalności gospodarczej.
- 35 Niemniej jednak okoliczność, że towary zostały odebrane przez podmioty inne niż wymienione w dokumentach podatkowych, może wskazywać na to, iż były one przedmiotem transakcji handlowej, której chwila dokonania może być decydująca dla zastosowania zwolnienia. Zaklasyfikowanie dostawy jako wewnątrzspółnotowej dostawy dokonanej przez dostawcę stosującego zwolnienie i wskazanej w dokumentach podatkowych zależy bowiem od tego, czy transport może rzeczywiście zostać przypisany tej dostawie (zob. podobnie wyrok z dnia 27 września 2012 r., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 31).
- 36 W tym względzie należy podkreślić, że w celu zwolnienia z podatku VAT organy podatkowe powinny należycie uwzględnić wszystkie elementy znajdujące się w ich posiadaniu, takie jak dokumenty przedstawione przez sąd odsyłający, do celów zbadania, czy dokumenty te mogą w stosownych przypadkach wykazać prawdopodobieństwo istnienia faktycznej dostawy towarów przewożonych do państwa członkowskiego innego niż państwo członkowskie rozpoczęcia transportu lub wysyłki (zob. analogicznie wyrok z dnia 8 listopada 2018 r., Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, pkt 66, 67).
- 37 Ponadto w świetle zasady neutralności podatkowej nie można wymagać od podatnika, aby w celu skorzystania z prawa do zwolnienia z VAT udowodnił on we wszystkich przypadkach, gdy odbiorca danych towarów nie został zidentyfikowany, że ów odbiorca ma status podatnika, ponieważ z okoliczności faktycznych wynika w sposób niebudzący wątpliwości, iż ów odbiorca miał ten status (zob. analogicznie wyrok z dnia 9 grudnia 2021 r., Kemwater ProChemie, C-154/20, EU:C:2021:989, pkt 40).
- 38 W tych okolicznościach do właściwych organów podatkowych i sądów krajowych należy zbadanie na podstawie wszystkich przedstawionych dokumentów, w tym dokumentów znajdujących się w posiadaniu dostawcy, czy materialne przesłanki skorzystania ze zwolnienia z VAT zostały spełnione.
- 39 Jedynie w sytuacji, gdy w świetle okoliczności faktycznych i pomimo dowodów dostarczonych przez podatnika brak jest danych niezbędnych do zweryfikowania, czy przesłanki przewidziane w art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT zostały spełnione, należy odmówić podatnikowi możliwości skorzystania ze zwolnienia z VAT, przy czym organ podatkowy nie jest zobowiązany do udowodnienia, że podatnik ten brał udział w oszustwie w zakresie VAT.
- 40 W świetle całości powyższych rozważań na zadane pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że dostawcy mającemu siedzibę w jednym państwie członkowskim, który dostarczył towary do innego państwa członkowskiego, trzeba odmówić zwolnienia z VAT, jeżeli dostawca ten nie wykazał, że towary zostały dostarczone

odbiorcy mającemu status podatnika w tym ostatnim państwie członkowskim, a w świetle okoliczności faktycznych i dowodów przedstawionych przez dostawcę brak jest danych niezbędnych do zweryfikowania, czy ów odbiorca miał taki status.

W przedmiocie kosztów

- 41 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuł 138 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej

należy interpretować w ten sposób, że:

dostawcy mającemu siedzibę w jednym państwie członkowskim, który dostarczył towary do innego państwa członkowskiego, trzeba odmówić zwolnienia z podatku od wartości dodanej, jeżeli dostawca ten nie wykazał, że towary zostały dostarczone odbiorcy mającemu status podatnika w tym ostatnim państwie członkowskim, a w świetle okoliczności faktycznych i dowodów przedstawionych przez dostawcę brak jest danych niezbędnych do zweryfikowania, czy ów odbiorca miał taki status.

Podpisy