Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziewiąta izba)

z dnia 1 sierpnia 2025 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Zwolnienia w eksporcie – Artykuł 146 ust. 1 lit. b) – Dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych poza terytorium Unii Europejskiej – Transport towarów poza Unię po zawarciu umowy między nabywcą a dostawcą przewidującej ich dostawę do innego państwa członkowskiego – Towary, które faktycznie opuściły terytorium Unii – Dowód – Odmowa zwolnienia w eksporcie – Zasada neutralności podatkowej i zasada proporcjonalności

W sprawie C-602/24

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Polska) postanowieniem z dnia 12 lipca 2024 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 17 września 2024 r., w postępowaniu:

W. sp. z o.o.

przeciwko

Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej w W.,

TRYBUNAŁ (dziewiąta izba),

w składzie: N. Jääskinen, prezes izby, A. Arabadjiev (sprawozdawca) i M. Condinanzi, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Campos Sánchez-Bordona,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu rządu polskiego – B. Majczyna, w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu Komisji Europejskiej – P. Carlin oraz M. Rynkowski, w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

* Język postępowania: polski.

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 146 ust. 1 lit. b) 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 W. sp. z o.o. (zwaną dalej „spółką W") a Dyrektorem Izby Administracji Skarbowej w W. (Polska) w przedmiocie odmowy zwolnienia z podatku od wartości dodanej (VAT) wywozu towarów poza terytorium Unii Europejskiej w latach 2017 i 2018.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 14 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„»Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel".

4 Tytuł IX tej dyrektywy dotyczy zwolnień. Jego rozdział 1 składa się wyłącznie z art. 131 wspomnianej dyrektywy, który 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".

5 Rozdział 6 tego tytułu IX jest zatytułowany „Zwolnienia w eksporcie" i zawiera art. 146 i 147 tej dyrektywy. Zgodnie z art. 146 ust. 1 lit. a) i b) tej dyrektywy:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

a) dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez sprzedawcę lub na jego rzecz poza terytorium Wspólnoty;

b) dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych poza terytorium Wspólnoty przez nabywcę lub na rzecz nabywcy niemającego siedziby na terytorium danego państwa, z wyłączeniem towarów transportowanych przez samego nabywcę do celów wyposażenia lub zaopatrzenia w paliwo i ogólnego zaopatrzenia statków rekreacyjnych oraz samolotów turystycznych lub wszelkich innych środków transportu służących do celów prywatnych".

Prawo polskie

6 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2017 r., poz. 1221), w brzmieniu mającym zastosowanie do sprawy w postępowaniu głównym (zwana dalej „ustawą o VAT"), przewiduje w art. 41 ust. 6:

„Stawkę podatku 0 % stosuje się w eksporcie towarów, o którym mowa w ust. 4 i 5, pod warunkiem że podatnik przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy otrzymał dokument potwierdzający wywóz towaru poza terytorium Unii Europejskiej".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

7 Spółka W wykazała w swych deklaracjach VAT za lata 2017 i 2018 dostawy jabłek, których odbiorcą była A.E. LP, spółka z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, zarejestrowana do celów VAT w Łotwie (zwana dalej „A.E." lub „nabywcą"). Dostawy te zostały zadeklarowane jako wewnątrzwspólnotowe dostawy towarów, które podlegają stawce 0 %.

8 Zgodnie z listami przewozowymi będącymi w posiadaniu spółki W i przedstawionymi w toku postępowania podatkowego towary miały zostać przewiezione i dostarczone z Polski do miejsc przeznaczenia w Litwie przez przewoźników z siedzibą w Białorusi, w Rosji i w Polsce. A.E. miała być odpowiedzialna za organizację transportu.

9 Tymczasem polskie organy podatkowe stwierdziły, że jako nabywca jabłek A.E. dokonała ich wywozu bezpośrednio z Polski do Białorusi. Zdaniem tych organów i na podstawie informacji dostarczonych w szczególności przez łotewską administrację podatkową A.E. była podmiotem nieuchwytnym i nierzetelnym. Łotewska administracja podatkowa potwierdziła, że A.E. zadeklarowała wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów nabytych od spółki W oraz wywóz do państw trzecich. Polskie organy podatkowe nie wskazują ponadto na żadne oszustwo lub nadużycie ze strony spółki W w łańcuchu dostaw.

10 Zdaniem polskich organów podatkowych w braku przemieszczenia towarów na terytorium innego państwa członkowskiego Unii należało uznać, że rozpatrywane dostawy nie miały charakteru wewnątrzwspólnotowego. Organy te uznały ponadto, że spółka W nie zweryfikowała należycie, gdzie towary miały zostać dostarczone, i że ograniczyła się ona do formalnego potwierdzenia ich dostawy do Litwy w oparciu o podpis kierowcy, który dokonał ich transportu, wraz z pieczątką spółki przewozowej. Rzeczone organy uznały zatem, że sprzedaż towarów przez spółkę W na rzecz A.E. stanowiła dostawę krajową podlegającą VAT o stawce 5 %, a także nałożyły sankcję o stawce 30 %.

11 Spółka W zaskarżyła tę decyzję do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie (Polska), który jest sądem odsyłającym, podnosząc, że skoro polskie organy podatkowe stwierdziły, iż towary zostały wywiezione do Białorusi przez podmiot działający w imieniu i na rzecz kontrahenta, na mocy ustawy o VAT należało dokonać zmiany kwalifikacji transakcji na wywóz pośredni, podlegający stawce 0 %.

12 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie uwzględnił tę skargę i uchylił decyzję polskich organów podatkowych. Zauważając, że A.E. nabyła prawo do rozporządzania towarami jak właściciel od spółki W i dokonała ich wywozu do Białorusi, uznał on, że skoro materialnoprawne

przesłanki procedury wywozu pośredniego zostały spełnione, zasada neutralności podatkowej wymagała zastosowania stawki VAT 0 % – pomimo niespełnienia przez podatnika wymogów formalnych w odniesieniu do wywozu.

13 Polski organ podatkowy wniósł skargę kasacyjną od tego wyroku do Naczelnego Sądu Administracyjnego (Polska), który uchylił wspomniany wyrok. Sąd ten uznał za zasadne zarzuty dotyczące wad uzasadnienia tego wyroku i przekazał rozpatrywaną przezeń sprawę do ponownego rozpoznania przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie.

14 W swoim wyroku Naczelny Sąd Administracyjny sformułował jednak w odniesieniu do okoliczności tej sprawy pogląd prawny dotyczący możliwości zmiany kwalifikacji wewnątrzwspólnotowej dostawy na wywóz pośredni.

15 Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że sama decyzja nabywcy o wywozie towarów poza terytorium Unii na podstawie zgłoszenia celnego złożonego we własnym imieniu i na swoją rzecz, którą to decyzję podjął po zawarciu umów handlowych z dostawcą tych towarów, a mianowicie spółką W, i niezależnie od niej, nie mogła pozwolić temu dostawcy na wywiedzenie i oczekiwanie przedefiniowania dostawy wewnętrznej na transakcję wywozu, w tym pośredniego, o ile w chwili tej dostawy strony transakcji nie miały zamiaru ani woli dokonania „dostawy eksportowej”.

16 W tych okolicznościach Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 146 ust. 1 lit. b) dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że dostawę towarów zadeklarowaną przez podatnika (dostawcę) jako wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów należy uznać za dostawę eksportową w sytuacji, gdy nabywca dokonał wywozu towarów nie na terytorium innego państwa członkowskiego, lecz poza terytorium Unii?

2) Czy dla zastosowania zwolnienia, o którym mowa w art. 146 ust. 1 lit. b) dyrektywy [VAT], w sytuacji wskazanej w pytaniu pierwszym, ma znaczenie fakt, że nabywca towarów dokonał ich wywozu poza terytorium Unii nie w porozumieniu z podatnikiem (dostawcą) i na podstawie ich wspólnych ustaleń, lecz na podstawie samodzielnej decyzji i bez wiedzy podatnika (dostawcy)?

3) Czy dla zastosowania zwolnienia, o którym mowa w art. 146 ust. 1 lit. b) dyrektywy [VAT], w sytuacji wskazanej w pytaniu pierwszym, ma znaczenie okoliczność, że wywóz towarów poza terytorium Unii wynika z ustaleń organów podatkowych opartych na dokumentach celnych, a treść posiadanych przez podatnika (dostawcę) dokumentów przewozowych jest niezgodna z tymi ustaleniami?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

17 Poprzez swoje trzy pytania, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 146 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że zwolnienie przewidziane w tym przepisie obejmuje dostawę towarów pierwotnie zadeklarowaną przez dostawcę jako dostawa wewnątrzwspólnotowa, która bez jego wiedzy została dokonana przez nabywcę poza terytorium Unii, jeżeli omawiany wywóz został stwierdzony przez organy podatkowe na podstawie dokumentów celnych.

18 W pierwszej kolejności należy przypomnieć, że zgodnie z art. 146 ust. 1 lit. a) i b) dyrektywy VAT państwa członkowskie zwalniają dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych poza terytorium Unii przez sprzedawcę lub na jego rzecz, bądź też przez nabywcę lub na jego rzecz. Przepis ten należy interpretować w związku z art. 14 ust. 1 tej dyrektywy, zgodnie z którym „dostawa towaru" oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel (zob. podobnie wyroki: z dnia 17 października 2019 r., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, pkt 19; z dnia 17 grudnia 2020 r., BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, pkt 55).

19 Zwolnienie dostaw towarów wysyłanych lub transportowanych poza Unię ma na celu zagwarantowanie opodatkowania danych dostaw towarów w miejscu ich przeznaczenia, a mianowicie w miejscu konsumpcji produktów (zob. podobnie wyrok z dnia 17 października 2019 r., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

20 Jak Trybunał już wielokrotnie zauważył, z przepisów, o których mowa w pkt 18 niniejszego wyroku, a w szczególności z terminu „wysyłane" użytego w art. 146 ust. 1 lit. a) i b) dyrektywy VAT, wynika, że eksport towaru następuje, a zwolnienie dostawy na eksport ma zastosowanie, gdy prawo do rozporządzania towarem jak właściciel zostanie przekazane nabywcy, a dostawca wykaże, że towar został wysłany lub przetransportowany poza Unię i że w następstwie tej wysyłki lub tego transportu opuścił fizycznie terytorium Unii (zob. podobnie wyroki: z dnia 17 października 2019 r., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, pkt 21; z dnia 17 grudnia 2020 r., BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, pkt 56).

21 Trybunał orzekł już także, że pojęcie „dostawy towarów" ma obiektywny charakter oraz że ma ono zastosowanie niezależnie od celów i wyników danych transakcji, przy czym brak jest obowiązku prowadzenia dochodzenia przez organ administracji podatkowej w celu ustalenia intencji danego podatnika lub w celu uwzględnienia intencji podmiotu gospodarczego innego niż ów podatnik działający w tym samym łańcuchu dostaw (wyrok z dnia 17 października 2019 r., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, pkt 22).

22 Wynika z tego, że transakcje takie jak będące przedmiotem postępowania głównego stanowią dostawy towarów w rozumieniu art. 146 ust. 1 lit. a) i b) dyrektywy VAT, jeżeli spełniają obiektywne kryteria, na których opiera się to pojęcie, przywołane w pkt 20 niniejszego wyroku.

23 Z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że pierwsze kryterium mające na celu ustalenie istnienia wywozu towarów jest w niniejszej sprawie spełnione, ponieważ jest bezsporne, że dostawca przeniósł na nabywcę prawo do rozporządzania jabłkami, których dotyczy postępowanie główne, jak właściciel.

24 Co się tyczy drugiego kryterium, na podstawie którego dostawca wykaże, że towar ten został wysłany lub przetransportowany poza Unię, z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że dostawca, którego dotyczy postępowanie główne, przedstawił w toku postępowania podatkowego dokumenty potwierdzające, że towary miały zostać przetransportowane i dostarczone z miejsca załadunku w Polsce do miejsc przeznaczenia znajdujących się w Litwie. Jednakże polskie organy podatkowe ustaliły, że dostawa jabłek została dokonana nie w tym państwie członkowskim, lecz poza terytorium Unii.

25 Polskie organy podatkowe wywnioskowały z tego, że pierwotnie przewidziana dostawa wewnątrzwspólnotowa podlegająca stawce VAT 0 % w rzeczywistości nie została dokonana. Organy te uznały zatem, że dostawca nie sprawdził należycie, gdzie dostarczane są sprzedane przez niego towary, i że ograniczył się do formalnego potwierdzenia ich dostawy do Litwy na podstawie podpisu kierowcy, który dokonał ich transportu, wraz z pieczątką spółki przewozowej.

26 Należy jednak stwierdzić, że takie okoliczności nie mają znaczenia dla zakwalifikowania transakcji będącej przedmiotem postępowania głównego jako transakcji wywozu w rozumieniu art. 146 ust. 1 lit. a) i b) dyrektywy VAT.

27 Po pierwsze bowiem, jak wskazano w pkt 23 niniejszego wyroku, prawo do rozporządzania towarami jak właściciel zostało uprzednio przeniesione przez dostawcę na nabywcę, który miał wówczas dokonać dostawy zgodnie z postanowieniami zawartej między nimi umowy. W tych okolicznościach nie można zarzucać dostawcy, że potwierdził dostawę w oparciu o podpis kierowcy, który dokonał transportu omawianych towarów, wraz z pieczęcią spółki przewozowej widniejącą na listach przewozowych.

28 Po drugie, jak przypomniano w pkt 21 niniejszego wyroku, pojęcie „dostawy towarów” ma charakter obiektywny i znajduje zastosowanie niezależnie od celów i rezultatów danych transakcji. Konieczne jest zatem spełnienie obiektywnych przesłanek stosowania zwolnienia przewidzianego w art. 146 ust. 1 lit. a) i b) dyrektywy VAT. Okoliczności, że strony początkowo uzgodniły dostawę wewnątrzwspólnotową, która ostatecznie nie miała miejsca, i że dostawa poza terytorium Unii została dokonana bez wiedzy dostawcy, stanowią elementy subiektywne, które są co do zasady pozbawione znaczenia.

29 W niniejszej sprawie bezsporne jest, że dostawa jabłek będących przedmiotem postępowania głównego poza terytorium Unii została wykazana. Okoliczność, że dowód tej dostawy został uzyskany przez polski organ podatkowy, a nie przez dostawcę, nie ma znaczenia dla zakwalifikowania transakcji rozpatrywanej w postępowaniu głównym jako transakcji wywozu w rozumieniu art. 146 ust. 1 lit. a) i b) dyrektywy VAT.

30 W takich okolicznościach należy uznać za spełnione drugie kryterium, o którym mowa w pkt 20 niniejszego wyroku.

31 Co się tyczy trzeciego kryterium, które wymaga, by w następstwie wysyłki lub transportu towar fizycznie opuścił terytorium Unii, bezsporne jest, że jabłka rozpatrywane w postępowaniu głównym zostały przetransportowane poza Unię przez nabywcę lub na jego rzecz.

32 Należy stwierdzić, że ponieważ jest również bezsporne, iż nie doszło do konsumpcji owych jabłek na terytorium Unii, nie można uznać, że dostawca dokonał dostawy na terytorium kraju.

33 Zwolnienie przewidziane w art. 146 ust. 1 dyrektywy VAT ma bowiem na celu zagwarantowanie opodatkowania danych dostaw towarów w miejscu ich przeznaczenia, czyli w miejscu konsumpcji wywożonych produktów (wyrok z dnia 28 marca 2019 r., Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 W związku z tym, jeżeli te przesłanki materialne zostaną spełnione, zasada neutralności podatkowej wymaga, aby zwolnienie z VAT zostało przyznane, nawet jeśli podatnik pominął pewne wymogi formalne (wyrok z dnia 17 grudnia 2020 r., BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, pkt 72 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 Z powyższego wynika, że nie można odmówić zakwalifikowania transakcji jako „dostawy towarów” w rozumieniu art. 146 ust. 1 lit. a) i b) dyrektywy VAT ze względu na okoliczność, że wysyłka lub transport poza terytorium Unii zostały dokonane bez wiedzy dostawcy i zostały wykazane przez organ podatkowy, a nie przez samego dostawcę.

36 Rząd polski podnosi, że warunek przewidziany w ustawie o VAT, zgodnie z którym dostawca będący podatnikiem musi otrzymać dokument potwierdzający wywóz towarów poza Unię, był podyktowany w szczególności koniecznością zapobiegania oszustwom podatkowym. Biorąc pod uwagę, że transakcje wywozu korzystają z preferencyjnego traktowania w zakresie VAT, to znaczy są zwolnione z tego podatku, zachowując prawo do odliczenia podatku naliczonego, i w związku z tym korzystają ze stawki VAT w wysokości 0 % na mocy tej ustawy, istnieje znaczne ryzyko, że podmioty gospodarcze będą usiłowały wykorzystać tę korzyść w odniesieniu do transakcji, w ramach których towary w rzeczywistości nie zostały wywiezione poza Unię.

37 Prawdą jest, że do państw członkowskich należy określenie, zgodnie z art. 131 dyrektywy VAT, warunków zwolnienia przez te państwa transakcji wywozu w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania zwolnień przewidzianych przez tę dyrektywę oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć. Wykonując swoje uprawnienia, państwa członkowskie muszą jednak przestrzegać ogólnych zasad prawa wchodzących w skład porządku prawnego Unii, do których należy między innymi zasada proporcjonalności (wyrok z dnia 17 października 2019 r., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, pkt 26).

38 W odniesieniu do tej zasady należy przypomnieć, że przepis krajowy wykracza poza to, co jest niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru podatku, jeśli w istocie uzależnia on prawo do zwolnienia z VAT od spełnienia obowiązków formalnych, nie uwzględniając przesłanek materialnoprawnych, a w szczególności nie biorąc pod uwagę kwestii, czy zostały one spełnione. Transakcje powinny być bowiem opodatkowane z uwzględnieniem ich obiektywnych cech (wyrok z dnia 17 grudnia 2020 r., BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, pkt 71 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 Jak podnosi Komisja Europejska, o ile państwa członkowskie nakładają wymogi formalne na podstawie art. 131 dyrektywy VAT, o tyle warunki te nie powinny jednak zmieniać zakresu stosowania zwolnień przewidzianych w tej dyrektywie. Odmowa zastosowania zwolnienia w eksporcie z tego tylko powodu, że podatnik nie dysponuje prawidłowymi dokumentami dotyczącymi wywozu, nie jest proporcjonalna, jeżeli – jak w niniejszej sprawie – organy podatkowe mają pewność, że towary zostały wywiezione. Taka odmowa wykraczałaby poza to, co jest konieczne do zapewnienia prawidłowego poboru podatku, ponieważ zwolnienie z VAT podlegałoby nadmiernym wymogom formalnym, bez badania, czy materialne kryteria zwolnienia są rzeczywiście spełnione.

40 Według orzecznictwa Trybunału istnieją tylko dwie sytuacje, w których niedopełnienie wymogów formalnych może doprowadzić do utraty prawa do zwolnienia z VAT (wyrok z dnia 17 października 2019 r., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, pkt 29 i przywołane tam orzecznictwo).

41 Po pierwsze, naruszenie wymogu formalnego może prowadzić do odmowy zwolnienia z VAT, jeżeli naruszenie to skutkuje uniemożliwieniem przedstawienia przekonywającego dowodu spełnienia wymogów materialnych (wyrok z dnia 17 października 2019 r., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

42 Jednakże w sposób oczywisty nie ma to miejsca w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym, w której, jak wskazano w pkt 23–31 niniejszego wyroku, spełnione są wszystkie materialne przesłanki zwolnienia przewidziane w art. 146 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT.

43 Po drugie, na zasadę neutralności podatkowej do celów zwolnienia z VAT nie może powoływać się podatnik, który umyślnie uczestniczył w oszustwie podatkowym i naraził na niebezpieczeństwo funkcjonowanie wspólnego systemu VAT. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału nie jest 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 dany podatnik wiedział lub mógł wiedzieć, że dokonywana przez niego transakcja jest związana z oszustwem, którego dopuszcza się nabywca, i nie przedsięwziął wszelkich racjonalnych i będących w jego dyspozycji środków celem uniknięcia tego oszustwa, należy mu odmówić skorzystania ze zwolnienia z podatku (wyrok z dnia 17 października 2019 r., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

44 Jednakże w niniejszej sprawie sąd odsyłający wskazał, że organ podatkowy nie wskazał na żadne oszustwo lub nadużycie ze strony dostawcy w łańcuchu dostaw. Ponadto z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, nie wynika żadna wskazówka co do zachowania stanowiącego oszustwo.

45 Ponadto Trybunał orzekł już, że w sytuacji gdy zostanie wykazane, że spełnione są warunki zwolnienia w eksporcie określone w art. 146 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, w szczególności wywóz danych towarów z obszaru celnego Unii, od takiej dostawy nie jest należny żaden VAT i w takich okolicznościach już nie zachodzi zasadniczo ryzyko oszustwa podatkowego lub utraty wpływów z podatków mogące uzasadnić opodatkowanie danej transakcji (wyrok z dnia 17 grudnia 2020 r., BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, pkt 82 i przytoczone tam orzecznictwo).

46 W świetle powyższych rozważań na zadane pytania trzeba odpowiedzieć, iż art. 146 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że zwolnienie przewidziane w tym przepisie obejmuje dostawę towarów pierwotnie zadeklarowaną przez dostawcę jako dostawa wewnątrzwspólnotowa, która bez jego wiedzy została dokonana przez nabywcę poza terytorium Unii, jeżeli omawiany wywóz został stwierdzony przez organy podatkowe na podstawie dokumentów celnych.

W przedmiocie kosztów

47 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 (dziewiąta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 146 ust. 1 lit. b) 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:

zwolnienie przewidziane w tym przepisie obejmuje dostawę towarów pierwotnie zadeklarowaną przez dostawcę jako dostawa wewnątrzwspólnotowa, która bez jego wiedzy została dokonana przez nabywcę poza terytorium Unii Europejskiej, jeżeli omawiany wywóz został stwierdzony przez organy podatkowe na podstawie dokumentów celnych.

Jääskinen Arabadjiev Condinanzi

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 1 sierpnia 2025 r.

Sekretarz Prezes izby
A. Calot Escobar N. Jääskinen