

62018CJ0653

WYROK TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 17 października 2019 r. (*1)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 146 – Zwolnienia w eksporcie – Pojęcie „dostawy towarów” – Artykuł 131 – Warunki ustanawiane przez państwa członkowskie – Zasada proporcjonalności – Zasada neutralności podatkowej – Dowody – Oszustwo – Praktyka państwa członkowskiego polegająca na odmowie przyznania prawa do zwolnienia, w przypadku gdy nabywca wywożonych towarów nie jest ustalony

W sprawie C-653/18

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 19 czerwca 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 17 października 2018 r., w postępowaniu:

Unitel Sp. z o.o.

przeciwko

Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie,

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

w składzie: I. Jarukaitis (sprawozdawca), prezes izby, M. Ilešić i C. Lycourgos, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Campos Sánchez-Bordona,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

—

w imieniu Unitel sp. z o.o. przez A. Nikończyka, doradcę podatkowego,

—

w imieniu rządu polskiego przez B. Majczyną, działającego w charakterze pełnomocnika,

—

w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Siekierzyński i J. Jokubauskaitę, działające w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

Wyrok

1

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 146 ust. 1 lit. a) i b) oraz art. 131 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”), w szczególności w świetle zasad neutralności podatkowej i proporcjonalności.

2

Wniosek ten został złożony w kontekście sporu pomiędzy Unitel sp. z o.o. a Dyrektorem Izby Skarbowej w Warszawie (zwanym dalej „dyrektorem izby skarbowej”) dotyczącego odmowy przyznania zwolnienia z podatku od wartości dodanej (VAT) w odniesieniu do wywozu towarów poza Unię Europejską zrealizowanego w 2007 r.

Ramy prawne

Prawo Unii

3

Artykuł 14 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

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

4

Zgodnie z art. 131 owej dyrektywy:

„Zwolnienia przewidziane w rozdziałach 2–9 stosuje się bez uszczerbku dla innych przepisów [prawa Unii] 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

Artykuł 146 wspomnianej dyrektywy, znajdujący się w jej rozdziale 6, zatytułowanym „Zwolnienia w eksporcie”, przewiduje w ust. 1 lit. a) i b):

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

a)

dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez sprzedawcę lub na jego rzecz poza terytorium [Unii];

b)

dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych poza terytorium [Unii] 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 służyących do celów prywatnych”.

6

Artykuł 168 lit. a) dyrektywy VAT przewiduje, że jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia od kwoty VAT, której jest zobowiązany zapłacić, VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika. Zgodnie z art. 169 lit. b) tej dyrektywy podatnik ma prawo do odliczenia VAT, jeżeli towary i usługi są wykorzystywane do celów jego transakcji zwolnionych z podatku zgodnie z art. 146 tej dyrektywy.

Prawo polskie

7

Artykuł 2 pkt 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054) w wersji mającej zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ustawą o VAT”) stanowi:

„Ile razy w dalszych przepisach jest mowa o [...] eksporcie towarów – rozumie się przez to dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej przez:

a)

dostawcę lub na jego rzecz, lub

b)

nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub na jego rzecz, z wyłączeniem towarów wywożonych przez samego nabywcę do celów wyposażenia lub zaopatrzenia statków rekreacyjnych oraz turystycznych statków powietrznych lub innych środków transportu służyących do celów prywatnych

–

jeżeli wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej jest potwierdzony przez właściwy organ celny określony w przepisach celnych”.

8

Artykuł 7 ust. 1 tej ustawy stanowi, że „przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel”.

9

Artykuł 41 omawianej ustawy stanowi:

„[...]”

4.

W eksporcie towarów, o którym mowa w art. 2 pkt 8 lit. a), stawka podatku wynosi 0%.

[...]

6.

Stawka 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 otrzyma dokument potwierdzający wywóz towaru poza terytorium Unii Europejskiej.

[...]

11.

Przepisy ust. 4 i 5 stosuje się odpowiednio w eksporcie towarów, o którym mowa w art. 2 pkt 8 lit. b), jeżeli podatnik przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym dokonał dostawy towarów, otrzyma dokument, o którym mowa w ust. 6, z którego wynika to samo towary będące przedmiotem dostawy i wywozu. [...]

[...]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

10

W okresie od stycznia do maja 2007 r. Unitel, spółka z siedzibą w Polsce, sprzedawała telefony komórkowe dwóm podmiotom ukraińskim. W wyniku postępowania kontrolnego przeprowadzonego wobec tej spółki organy podatkowe ustaliły, że procedura wywozu tych telefonów komórkowych poza terytorium Unii została przeprowadzona, ale towary te zostały nabyte nie przez podmioty wykazane na fakturach, lecz przez inne nieustalone podmioty. Organy te uznały następnie, w drodze decyzji utrzymanej w mocy decyzji dyrektora izby skarbowej z dnia 29 sierpnia 2014 r., że nie doszło do dostawy towarów w rozumieniu art. 2 pkt 8 ustawy o VAT i że w związku z tym Unitel nie był uprawniony do stosowania stawki 0% VAT przewidzianej w art. 41 ust. 4 tej ustawy.

11

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Polska), do którego wniesiono skargę na decyzję dyrektora izby skarbowej, zauważył, że z ustaleń wynika, iż jeden z dwóch ukraińskich podmiotów był „firmą sypem”, mającą ukryć faktycznego odbiorcę i służyć do realizacji oszustwa podatkowego, zarówno wobec polskich, jak i ukraińskich organów podatkowych, natomiast drugi podmiot nie był podmiotem gospodarczym, który nabył telefony od Unitela. Sąd ten uznał, że nie doszło do dostawy towarów, ponieważ organy podatkowe ustaliły, iż nabywcy towarów wykazanych na fakturach nie weszli w ich posiadanie, nie dysponowali nimi jak właściciele i nie prowadzili żadnej działalności gospodarczej, w związku z czym przedmiotowe transakcje nie mogły zostać zakwalifikowane jako „eksport towarów” w rozumieniu art. 2 pkt 8 ustawy o VAT. Sąd ten uznał ponadto, że Unitel nie dochował należytej staranności, dokonując tych transakcji. W szczególności zauważył w tym względzie, że owa spółka wystawiała faktury w oparciu o dane przedstawiane przez podmioty, które posiadały nieważne pełnomocnictwa lub nie posiadały prawdziwych adresów prowadzenia działalności gospodarczej i ważnych dokumentów uprawniających do rozliczeń VAT.

Unitel wniósł skargę kasacyjną od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie do sądu odwoławczego, Naczelnego Sądu Administracyjnego (Polska). Na poparcie swojej skargi Unitel powołuje się na błędne wykładni i błędne zastosowanie art. 131 dyrektywy VAT w związku z jej art. 146 ust. 1 lit. a) i b), polegające na przyjęciu, że dla zastosowania stawki 0% konieczne było spełnienie warunków formalnych, w sytuacji gdy wszystkie warunki materialne do zastosowania tej stawki zostały spełnione, a także błędne wykładni i błędne zastosowanie art. 41 ust. 4 i 11 ustawy o VAT w związku z art. 41 ust. 6, art. 2 pkt 8 i art. 7 ust. 1 tej ustawy. Błąd miał polegać na uznaniu, że dostawa towarów dochodzi do skutku wyłącznie wtedy, gdy podmiot wskazany na fakturze jako nabywca jest tożsamy z podmiotem rzeczywiście uczestniczącym w tym charakterze w transakcji, oraz w konsekwencji na odmowie zakwalifikowania tej transakcji jako wywóz towarów i zastosowania stawki 0%, a także na uznaniu jednocześnie, że transakcja ta stanowi jednak dostawę opodatkowaną według stawki krajowej.

Sąd odwoławczy wyjaśnia, że rozstrzygnięcie sporu w postępowaniu głównym wymaga dokonania wykładni dyrektywy VAT, a przede wszystkim pojęcia „dostawy towarów” w rozumieniu art. 146 ust. 1 lit. a) i b) tej dyrektywy. Stwierdza on, że krajowe organy podatkowe uważają, iż pojęcie to należy interpretować zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy o VAT, który dokonuje transpozycji art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT, a mianowicie jako przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel. Według tych organów obie strony transakcji muszą zatem faktycznie istnieć i zostać wskazane, co nie ma miejsca, gdy nabywca wymieniony na fakturze lub w dokumentach celnych jest podmiotem fikcyjnym lub gdy nabywca towarów spoza terytorium Unii jest inną niezidentyfikowaną osobą. Wykładnia ta jest również wykładnią przyjętą przez większość polskich sądów administracyjnych.

Sąd odwoławczy wyraża jednak wątpliwość, czy rzeczywiście do stwierdzenia, że doszło do dostawy towarów poza terytorium Unii, w sytuacji gdy nie jest kwestionowany sam wywóz towarów, konieczna jest zgodność podmiotu wskazanego na fakturze dostawcy i w dokumentach celnych jako nabywcy tych towarów z faktycznym ich odbiorcą. Sąd ten zastanawia się, czy w takiej sytuacji nie ma miejsca przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT. W szczególności zauważa, że w wyroku z dnia 19 grudnia 2013 r., BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854) Trybunał orzekł, 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 podatek VAT i w takich okolicznościach już nie zachodzi zasadniczo ryzyko oszustwa podatkowego lub utraty wpływów z podatków mogące uzasadniać opodatkowanie danej transakcji.

Według sądu odwoławczego w tym kontekście powstaje następnie pytanie, na ile fakty ewentualnego oszustwa, jakie ma miejsce na terytorium państwa trzeciego, gdzie nastąpi odbiór towaru wywiezionego przez podmiot inny niż wykazany w dokumentach celnych, mają wpływ na stosowanie zwolnienia z prawem do odliczenia VAT. Badając orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym do państw członkowskich należy odmowa skorzystania z praw przewidzianych w dyrektywie VAT w przypadku oszustwa popełnionego przez samego podatnika lub gdy wiedza o on lub powinien być wiedzą, że poprzez daną transakcję uczestniczy w transakcji wiążącej się

z oszustwem w zakresie VAT, zastanawia się on, czy obowiązek ten, mający na celu ochronę rynku wewnętrznego, ma zastosowanie, gdy oszustwo popełnione jest wyłącznie na terytorium państwa trzeciego, państwa przeznaczenia i konsumpcji wywożonych towarów.

16

Wreszcie sąd odsyłający zastanawia się, czy w sytuacji takiej jak ta w postępowaniu głównym wątpliwa jest praktyka krajowa polegająca na stosowaniu VAT do rozpatrywanej transakcji w taki sposób, jak gdyby stanowiła ona dostawę krajową, podczas gdy stwierdzenie braku dostawy towarów powinno prowadzić do wniosku, że nie podlega ona VAT i nie daje prawa do odliczenia VAT naliczonego.

17

W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1)

Czy w świetle art. 146 ust. 1 lit. a) i b) oraz art. 131 [dyrektywy VAT] oraz zasad: opodatkowania konsumpcji, neutralności oraz proporcjonalności prawidłowa praktyka krajowa powinna polegać na stosowaniu zwolnienia z prawem do odliczenia (w Polsce stawka 0%) w każdym wypadku, jeżeli są spełnione wyłącznie dwa warunki:

a)

wywóz towaru nastąpi na rzecz nieustalonego odbiorcy spoza Unii Europejskiej, oraz

b)

istnieją jednoznaczne dowody, że towar opuścił terytorium Unii Europejskiej i okoliczności ta nie jest kwestionowana?

2)

Czy przepisy art. 146 ust. 1 lit. a) i b) oraz art. 131 dyrektywy [VAT] oraz zasady: opodatkowania konsumpcji, neutralności oraz proporcjonalności sprzeciwiają się praktyce krajowej polegającej na przyjęciu, że nie dochodzi do dostawy towaru, który został w sposób niekwestionowany wywieziony poza terytorium Unii Europejskiej, a po dokonaniu wywozu wadze podatkowe w ramach prowadzonego postępowania stwierdzą, że rzeczywistym nabywcą towarów nie był podmiot, na rzecz którego podatnik wystawił fakturę dokumentującą dostawę, lecz inny nieustalony przez organy podmiot, w konsekwencji czego odmawiają stosowania do takiej czynności zwolnienia z prawem do odliczenia (w Polsce stawka 0%)?

3)

Czy w świetle art. 146 ust. 1 lit. a) i b) oraz art. 131 dyrektywy [VAT] oraz zasad: opodatkowania konsumpcji, neutralności oraz proporcjonalności prawidłowa praktyka krajowa powinna polegać na stosowaniu do dostawy towaru stawki krajowej, jeżeli istnieją jednoznaczne dowody, że towar opuścił terytorium Unii Europejskiej, ale organy z uwagi na brak ustalonego odbiorcy stwierdzają, że dostawa towarów nie została dokonana, czy też należy aby uznać, że w takim przypadku nie doszło w ogóle do czynności opodatkowanej VAT, a w konsekwencji podatnikowi nie przysuguje zgodnie z art. 168 dyrektywy [VAT] prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu nabycia wywiezionego towaru?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań pierwszego i drugiego

18

Poprzez swoje pytania pierwsze i drugie, które należy rozpatrywać łącznie, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 146 ust. 1 lit. a) i b) oraz art. 131 dyrektywy VAT, a także zasady neutralności podatkowej i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one praktyce krajowej, takiej jak będąca przedmiotem postępowania głównego, polegającej na uznawaniu w każdym wypadku, że nie dochodzi do dostawy towarów w rozumieniu tego pierwszego przepisu, i w konsekwencji na odmowie skorzystania ze zwolnienia z VAT, jeżeli dane towary zostały wywiezione poza terytorium Unii, a po dokonaniu wywozu organy podatkowe stwierdzą, że nabywca tych towarów nie był osobą wykazaną na fakturze wystawionej przez podatnika, lecz inny nieustalony podmiot. W tym kontekście sąd odsyłający zastanawia się nad wpływem, jaki może mieć ewentualne oszustwo popełnione na terytorium państwa trzeciego w odniesieniu do stosowania prawa do zwolnienia z VAT.

19

W tym względzie w pierwszej kolejności należy wskazać, że zgodnie z art. 146 ust. 1 lit. a) i b) dyrektywy VAT państwa członkowskie zwalniają dostawę 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 (wyroki: z dnia 19 grudnia 2013 r., BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, pkt 23; z dnia 28 marca 2019 r., Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, pkt 22).

20

Zwolnienie to ma na celu zagwarantowanie opodatkowania dostaw danych towarów w miejscu ich przeznaczenia, czyli w miejscu konsumpcji produktów (wyrok z dnia 28 marca 2019 r., Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

21

Jak już kilkakrotnie zauważył Trybunał, z przepisów, o których mowa w pkt 19 niniejszego wyroku, a w szczególności z terminu „wysyłane” użytego w art. 146 ust. 1 lit. a) i b) dyrektywy VAT wynika, że eksport towarów następuje, a zwolnienie dostawy na eksport ma zastosowanie, gdy prawo do rozporządzania tym towarem jak właściciel zostało przeniesione na nabywcę, a dostawca wykaze, że towar został wysłany lub przetransportowany poza terytorium Unii i że w następstwie tej wysyłki lub tego transportu opuścił fizycznie terytorium Unii (zob. podobnie wyroki: z dnia 19 grudnia 2013 r., BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, pkt 24 i

przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 28 marca 2019 r., Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, pkt 24).

22

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 zakresie dostaw (zob. podobnie wyrok z dnia 21 listopada 2013 r., Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).

23

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 21 niniejszego wyroku.

24

Fakt, że wywołane towary są nabywane poza Unię przez podmiot, który nie jest wykazany na fakturze i który nie został ustalony, nie wyklucza jednak spełnienia tych obiektywnych kryteriów.

25

W konsekwencji kwalifikacja danej transakcji jako dostawy towarów w rozumieniu art. 146 ust. 1 lit. a) i b) dyrektywy VAT nie może być uzależniona od warunku, aby nabywca został ustalony.

26

Jednakże, w drugiej kolejności, 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 (zob. podobnie wyrok z dnia 28 lutego 2018 r., Piekrowski, C-307/16, EU:C:2018:124, pkt 32, 33).

27

W odniesieniu do zasady proporcjonalności należy przypomnieć, że przepis krajowy wykracza poza to, co jest niezbędnym dla zapewnienia prawidłowego poboru podatku, jeżeli w istocie uzależnia on prawo do zwolnienia z VAT od spełnienia obowiązków formalnych, nie uwzględniając przesłanek materialnoprawnych, a w szczególności nie bierąc pod uwagę kwestii, czy zostały one spełnione. Transakcje powinny być bowiem opodatkowane przy uwzględnieniu ich cech obiektywnych (wyroki: z dnia 8 listopada 2018 r., Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, pkt 38; z dnia 28 marca 2019 r., Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, pkt 29).

28

Ponadto, jeżeli te przesłanki materialnoprawne zostaną spełnione, zasada neutralności podatkowej wymaga, aby zwolnienie z VAT zostało przyznane, nawet jeżeli podatnik pominiął pewne wymogi formalne (wyrok z dnia 8 listopada 2018 r., Cartrans Spedition, C-495/17,

29

Zgodnie z orzecznictwem Trybunału istnieją jedynie dwie sytuacje, w jakich nieprzestrzeganie wymogu formalnego może skutkować utratą prawa do zwolnienia z VAT (wyroki: z dnia 8 listopada 2018 r., *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, pkt 40; z dnia 28 marca 2019 r., *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, pkt 32).

30

Po pierwsze, naruszenie wymogu formalnego może prowadzić do odmowy zwolnienia z VAT, jeżeli naruszenie to skutkuje uniemożliwieniem przedstawienia przekonującego dowodu spełnienia wymogów materialnych (wyroki: z dnia 8 listopada 2018 r., *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, pkt 42; z dnia 28 marca 2019 r., *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, pkt 35).

31

W związku z tym, jeżeli brak ustalenia rzeczywistego nabywcy uniemożliwia w danym przypadku udowodnienie, że dana transakcja stanowi dostawę towarów w rozumieniu art. 146 ust. 1 lit. a) i b) dyrektywy VAT, okoliczności ta może prowadzić do odmowy skorzystania ze zwolnienia w eksporcie przewidzianego w tym artykule. Natomiast wymaganie we wszystkich przypadkach, by nabywca towarów w państwie trzecim został ustalony, bez badania, czy zostały spełnione materialnoprawne przesłanki tego zwolnienia, w szczególności wyprowadzenie odnośnych towarów z obszaru celnego Unii, nie jest zgodne ani z zasadą proporcjonalności, ani z zasadą neutralności podatkowej.

32

W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że bezsporne jest, iż towary będące przedmiotem postępowania głównego zostały sprzedane, wysłane poza terytorium Unii i fizycznie opuściły terytorium Unii, w związku z czym, z zastrzeżeniem weryfikacji tych okoliczności faktycznych przez sąd krajowy wydaje się, że kryteria, jakie musi spełniać transakcja, aby stanowić dostawę towarów w rozumieniu art. 146 ust. 1 lit. a) i b) dyrektywy VAT, zostały spełnione, niezależnie od okoliczności, że faktyczni nabywcy tych towarów nie zostali ustaleniu.

33

Po drugie, na zasadę neutralności podatkowej do celów zwolnienia z VAT nie może powoływać się podatnik, który umyślnie uczestniczy w oszustwie podatkowym i naraża 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 przez niego czynność nie prowadzi do udziału w oszustwie podatkowym. W wypadku gdyby dany podatnik wiedział albo powinien był wiedzieć, że dokonywana przez niego transakcja może stanowić oszustwo, którego dopuszcza się nabywca, i nie przedsięwziął wszelkich racjonalnych i niezbędnych w jego dyspozycji środków celem uniknięcia tego oszustwa, należy mu odmówić skorzystania ze zwolnienia (wyroki: z dnia 8 listopada 2018 r., *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, pkt 41; z dnia 28 marca 2019 r., *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, pkt 33).

Natomiast dostawca nie może ponosić odpowiedzialności za zapłatę VAT niezależnie od jego udziału w oszustwie popełnionym przez nabywcę. Przypisywanie bowiem podatnikowi utraty dochodów podatkowych spowodowanej stanowiącym oszustwo działaniem osób trzecich, na które podatnik nie ma żadnego wpływu, byłoby oczywiście nieproporcjonalne (zob. podobnie wyrok z dnia 21 lutego 2008 r., Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, pkt 23).

W wyroku z dnia 19 grudnia 2013 r., BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854), na który powołuje się sąd odsyłający, Trybunał stwierdził w pkt 40, że w sytuacji gdy zostanie wykazane, że warunki zwolnienia w eksporcie określone w art. 146 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, w szczególności wywóz danych towarów z obszaru celnego Unii, są spełnione, od takiej dostawy nie jest należny żaden VAT i zasadniczo nie zachodzi już ryzyko oszustwa podatkowego lub utraty wpływów z podatków mogące uzasadnić opodatkowanie danej transakcji.

W niniejszej sprawie sąd odsyłający, nie przedstawiając żadnych szczegółów dotyczących charakteru oszustwa, jakie miałyby stanowić transakcje będące przedmiotem postępowania głównego, stwierdza, że towary, których dotyczą te transakcje, opuściły terytorium Unii, i zauważa, że oszustwo to zostało popełnione wyłączenie na terytorium państwa trzeciego, państwa przeznaczenia i miejsca konsumpcji tych towarów.

Ponieważ okoliczności, że oszustwa zostały popełnione w państwie trzecim, nie może wystarczyć do wykluczenia istnienia oszustw popełnionych przeciwko wspólnemu systemowi VAT, do sądu krajowego należy zbadać, czy dane transakcje będące przedmiotem postępowania głównego nie były związane z takimi oszustwami, a w przypadku ich popełnienia – ocena, czy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że tak było.

W świetle powyższych rozważań odpowiedź na pytania pierwsze i drugie będzie brzmiała następująco: art. 146 ust. 1 lit. a) i b) oraz art. 131 dyrektywy VAT, a także zasady neutralności podatkowej i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one praktyce krajowej, takiej jak będąca przedmiotem postępowania głównego, polegającej na uznawaniu w każdym wypadku, że nie dochodzi do dostawy towarów w rozumieniu tego pierwszego przepisu, i w konsekwencji na odmowie skorzystania ze zwolnienia z VAT, jeżeli dane towary zostały wywiezione poza terytorium Unii, a po dokonaniu wywozu organy podatkowe stwierdzą, że nabywca tych towarów nie był osobą wykazaną na fakturze wystawionej przez podatnika, lecz inny nieustalony podmiot. W takich okolicznościach należy odmówić skorzystania ze zwolnienia z VAT przewidzianego w art. 146 ust. 1 lit. a) i b) tej dyrektywy, jeżeli brak ustalenia rzeczywistego nabywcy uniemożliwia wykazanie, że dana transakcja stanowi dostawę towarów w rozumieniu tego przepisu lub jeżeli zostanie stwierdzone, że podatnik ten wiedział lub powinien był wiedzieć, iż owa transakcja wiąże się z oszustwem popełnionym na szkodę wspólnego systemu VAT.

W przedmiocie pytania trzeciego

Poprzez pytanie trzecie s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy dyrektyw? VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e, gdy w okoliczno?ciach takich jak opisane w pytaniach pierwszym i drugim nast?puje odmowa skorzystania ze zwolnienia z VAT przewidzianego w art. 146 ust. 1 lit. a) i b) dyrektywy VAT, do danej transakcji nale?y zastosowa? VAT maj?cy zastosowanie do dostaw towarów dokonanych na terytorium kraju, czy te? nale?y uzna?, ?e transakcja ta nie stanowi transakcji podlegaj?cej opodatkowaniu i w zwi?zku z tym nie uprawnia do odliczenia VAT naliczonego.

W tym wzgl?dzie wystarczy zauwa?y?, ?e w przypadku braku dostawy towarów dokonanej na terytorium kraju i transakcji zwolnionej z podatku na mocy art. 146 ust. 1 lit. a) i b) dyrektywy VAT, nie istnieje transakcja podlegaj?ca opodatkowaniu ani prawo do odliczenia na mocy art. 168 lub art. 169 tej dyrektywy.

W konsekwencji odpowied? na pytanie trzecie b?dzie brzmia?a nast?puj?co: dyrektyw? VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e, gdy w okoliczno?ciach takich jak opisane w pytaniach pierwszym i drugim nast?puje odmowa skorzystania ze zwolnienia z VAT przewidzianego w art. 146 ust. 1 lit. a) i b) dyrektywy VAT, nale?y uzna?, ?e dana transakcja nie stanowi transakcji podlegaj?cej opodatkowaniu i w zwi?zku z tym nie uprawnia do odliczenia VAT naliczonego.

W przedmiocie kosztów

Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (dziesi?ta izba) orzeka, co nast?puje:

Artyku? 146 ust. 1 lit. a) i b) oraz art. 131 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej, a tak?e zasady neutralno?ci podatkowej i proporcjonalno?ci nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwiaj? si? one praktyce krajowej, takiej jak b?d?ca przedmiotem post?powania g?ównego, polegaj?cej na uznawaniu w ka?dym wypadku, ?e nie dochodzi do dostawy towarów w rozumieniu tego pierwszego przepisu, i w konsekwencji na odmowie skorzystania ze zwolnienia z podatku od warto?ci dodanej (VAT), je?eli dane towary zosta?y wywiezione poza terytorium Unii Europejskiej, a po dokonaniu wywozu organy podatkowe stwierdzi?y, ?e nabywc? tych towarów nie by?a osoba wykazana na fakturze wystawionej przez podatnika, lecz inny nieustalony podmiot. W takich okoliczno?ciach nale?y odmówi? skorzystania ze zwolnienia z VAT przewidzianego w art. 146 ust. 1 lit. a) i b) tej dyrektywy, je?eli brak ustalenia rzeczywistego nabywcy uniemo?liwia wykazanie, ?e dana transakcja stanowi dostaw? towarów w rozumieniu tego przepisu, lub je?eli zostanie stwierdzone, ?e podatnik ten wiedzia? lub powinien by? wiedzie?, i? owa transakcja wi???e si? z

oszustwem popełnionym na szkodę wspólnego systemu VAT.

2)

Dyrektywę 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że, gdy w tych okolicznościach następuje odmowa skorzystania ze zwolnienia z podatku od wartości dodanej (VAT) przewidzianego w art. 146 ust. 1 lit. a) i b) dyrektywy 2006/112, należy uznać, że dana transakcja nie stanowi transakcji podlegającej opodatkowaniu i w związku z tym nie uprawnia do odliczenia VAT naliczonego.

Jarukaitis

Ileši?

Lycourgos

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 17 października 2019 r.

Sekretarz

A. Calot Escobar

Prezes dziesiątej izby

I. Jarukaitis

(*1) Język postępowania: polski.