

Sprawa C-676/22**Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym****Data wpływu:**

2 listopada 2022 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Nejvyšší správní soud (Republika Czeska)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

26 października 2022 r.

Strona skarżąca:

B2 Energy s.r.o.

Strona przeciwna:

Odvolací finanční ředitelství

[...]

POSTANOWIENIE

Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny, Republika Czeska), [...] w sprawie strony skarżącej: **B2 Energy s.r.o.**, [...] przeciwko stronie przeciwnej: **Odvolací finanční ředitelství**, (odwoławczej dyrekcji finansowej, Republika Czeska) [...] dotyczącej skargi na decyzję strony przeciwnej z dnia 21 listopada 2019 r., [...] rozpatrując skargę kasacyjną strony skarżącej od wyroku Městský soud v Praze (sądu miejskiego w Pradze, Republika Czeska) z dnia 18 sierpnia 2021 r., opatrzonego sygnaturą 14 Af 4/2020–48,

postanowił, co następuje:

- I.** Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej **przedkłada się** następujące pytanie prejudycjalne:

Czy art. 138 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w świetle wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 9 grudnia 2021 r.

w sprawie C-154/20, **Kemwater ProChemie**, EU:C:2021:989, należy interpretować w ten sposób, że możliwości skorzystania z prawa do zwolnienia z podatku od wartości dodanej (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 Unii Europejskiej, 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 Unii Europejskiej miał taki status?

[...]

Uzasadnienie:

I. Przedmiot postępowania

[1] Strona skarżąca jest czeską spółką handlową. W dniu 15 lipca 2015 r. organ podatkowy wszczął u niej kontrolę podatkową za okres rozliczeniowy luty, marzec, kwiecień i maj 2015 r. Na podstawie tej kontroli doszedł do wniosku, że strona skarżąca nie udowodniła spełnienia przesłanek uprawniających do zwolnienia z podatku od wartości dodanej (zwanego dalej również „VAT”) z tytułu dostawy towarów do innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej (zwanego dalej „UE”), zastosowanego na podstawie dokumentów podatkowych, na których jako odbiorcy towarów wymienione były podmioty OOV-Družstvo Malinovo, družstvo oraz spółka BICOTEC LIMITED (zwani dalej również „odbiorcami towarów”). Przedłożone dokumenty dotyczyły dostaw oleju rzepakowego do innego państwa członkowskiego UE. Strona skarżąca przedstawiła organowi podatkowemu dokumenty podatkowe dotyczące zrealizowanych transakcji, wraz z załącznikami w postaci zamówień, dokumentów dostawy, międzynarodowych listów przewozowych, kwitów wagowych, potwierdzeń pomiaru jakości towarów, a także ramowe umowy sprzedaży, ramową umowę spedycyjną i wyciągi z rachunków bankowych.

[2] Organ podatkowy nie kwestionował rzeczywistej realizacji transportu towarów do innego państwa członkowskiego. Uznał jednak, że strona skarżąca nie udowodniła swoich twierdzeń, ponieważ nie dowiodła, że przeniosła prawo do rozporządzania rzeczami jak właściciel na osoby, które w przedłożonych dokumentach wskazano jako odbiorców towarów (OOV-Družstvo Malinovo, družstvo oraz spółka BICOTEC LIMITED), ani też, że towar dostarczono osobie zarejestrowanej do celów podatkowych w innym państwie członkowskim. Tym samym nie spełniła przesłanek skorzystania z prawa do zwolnienia z podatku. Odbiorcy towarów od strony skarżącej nie zgłosili nabycia towarów z Republiki Czeskiej ani wewnątrzunijnej dostawy towarów w formie transakcji trójstronnej,

nie odprowadzili też podatku od nabycia towarów z innego państwa członkowskiego UE. Dostawa towarów nie została potwierdzona również w odniesieniu do spółek DRAGSTAL i WRATISLAVIA-BIO, które zdaniem strony skarżącej miały być w rzeczywistości jej odbiorcami końcowymi. Na niektórych przedstawionych międzynarodowych listach przewozowych i kwitach wagowych jako właściciel towarów wskazana była wprawdzie spółka WRATISLAVIA-BIO, jednakże swoim podpisem i pieczęcią potwierdził je inny podmiot, mianowicie spółka Wratislavia-Biodiesel, tak więc strona skarżąca nie udowodniła, że towary zostały dostarczone spółce WRATISLAVIA-BIO. Sam fakt, że odbiorcy zapłacili za olej rzepakowy nie oznacza, że nabyli oni prawo do rozporządzania towarem jak właściciel. Niektóre z międzynarodowych listów przewozowych towarzyszących fakturom wystawionym na rzecz odbiorców towarów nie zostały potwierdzone nawet przez odbiorców końcowych, lub też zostały potwierdzone przez zupełnie inne podmioty. Rzeczywistego przekazania towarów zadeklarowanym odbiorcom w innym państwie członkowskim UE nie potwierdzili też świadkowie.

[3] Dlatego organ podatkowy w decyzjach określających wysokość zobowiązania podatkowego z dnia 6 października 2017 r. podwyższył zadeklarowany podatek od wartości dodanej, określając względem skarżącej jego wysokość za okres rozliczeniowy luty 2015 r. w kwocie 66 323 CZK, za marzec 2015 r. w kwocie 68 490 CZK, za kwiecień 2015 r. w kwocie 74 359 CZK i za maj 2015 r. w kwocie 8486 CZK.

[4] Strona przeciwna oddaliła odwołanie od tych decyzji określających wysokości zobowiązania podatkowego decyzją z dnia 21 listopada 2019 r. [...]. Strona skarżąca zaskarżyła decyzję strony przeciwnej do Městský soud v Praze (sądu miejskiego w Pradze, zwanego dalej „sądem miejskim”). Sąd miejski oddalił skargę na decyzję strony przeciwnej wyrokiem z dnia 18 sierpnia 2021 r., opatrzonym sygnaturą 14 Af 4/2020–48. W opinii sądu miejskiego kwestią sporną nie było przedłożenie dokumentów podatkowych (spełnienie formalnych przesłanek) ani realizacja transportu towarów do innego państwa członkowskiego, natomiast organ podatkowy i strona przeciwna zakwestionowali dostawę towarów do zadeklarowanych odbiorców.

[5] Sąd miejski w oparciu o orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości, w szczególności wyrok z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04, Teleos plc i in., EU:C:2007:548 wywnioskował, że strona skarżąca nie udowodniła nawet, że towary zostały dostarczone do ich odbiorców końcowych za pośrednictwem zadeklarowanych odbiorców. Z przedłożonych dokumentów nie wynikało bowiem, kto odbierał towar w imieniu odbiorcy, czy też do którego odbiorcy dostarczono towar, czego zresztą nie potwierdzili też przesłuchiwani świadkowie. Nie jest zatem jasne, kto miał prawo do rozporządzania towarem (olejem rzepakowym) jak właściciel. Sąd miejski podkreślił, że strona przeciwna nie zarzucała stronie skarżącej udziału w oszustwie podatkowym, ale brak dowodów potwierdzających jej deklaracje podatkowe. Ze względu na okoliczności faktyczne sprawy, strona skarżąca nie działała w dobrej wierze co do

faktycznego przeniesienia na zadeklarowanych odbiorców towaru prawa do rozporządzania olejem rzepakowym jak właściciel.

[6] Strona skarżąca (skarżąca) wniosła skargę kasacyjną od wyroku sądu miejskiego, w której podniosła kwestę udowodnienia przesłanek zastosowania prawa do zwolnienia z podatku z tytułu dostawy towarów do innego państwa członkowskiego UE. W odniesieniu do oceny momentu powstania prawa do rozporządzania towarem jak właściciel skarżąca podniosła po pierwsze, że również w przypadku braku potwierdzenia dostawy towarów do zadeklarowanych odbiorców, spełniła wszystkie trzy przesłanki prawa do zwolnienia z VAT z tytułu dostawy towarów do innego państwa członkowskiego UE. Tożsamość faktycznego odbiorcy, na którego przeniesiono prawo do rozporządzania towarem jak właściciel, można bowiem ustalić na podstawie przedstawionych dowodów. Te zaś niezbicie potwierdzały faktyczny odbiór towaru w polskim mieście – Wrocław przez odbiorców końcowych, którymi były inne spółki niż podmioty zadeklarowane na właściwych dokumentach podatkowych.

II. Powołane przepisy prawa Unii i prawa krajowego

[7] Artykuł 131 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej stanowi, że zwolnienia 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.

[8] Zgodnie z art. 138 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE państwa członkowskie zwalniają dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium danego państwa, ale na terytorium Wspólnoty, 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.

[9] Sama dyrektywa [w odróżnieniu np. od procedury skorzystania z prawa do odliczania VAT, zob. art. 168 lit. a) i art. 178 lit. a) dyrektywy] nie zawiera jednak szczegółowych przepisów dotyczących dowodów, jakie musi przedstawić podatnik, aby mógł skorzystać z prawa do zwolnienia z podatku.

[10] Zgodnie z art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE podatnikiem jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

[11] Artykuł 287 dyrektywy 2006/112/WE stanowi, że państwa członkowskie, które przystąpiły do Wspólnoty po 1 stycznia 1978 r., mogą przyznać zwolnienie podatnikom, których roczny obrót nie jest większy niż równowartość w walucie krajowej następujących kwot zgodnie z kursem wymiany w dniu ich przystąpienia

[...]. Dla Republiki Czeskiej obrót ten zgodnie z punktem 7) wynosi 35 000 EUR. Dla pozostałych państw członkowskich podobne wyjątki z różnymi limitami zostały wskazane w art. 284–286 dyrektywy 2006/112/WE.

[12] Z uwzględnieniem możliwości wskazanej w art. 287 dyrektywy 2006/112/WE prawo czeskie stanowi w § 6 ust. 1 zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ustawy nr 235/2004 o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „ustawą o VAT”), że podatnik staje się podatnikiem VAT, jeżeli jego obrót za nie więcej niż 12 bezpośrednio poprzedzających, kolejnych miesięcy kalendarzowych przekroczy 1 000 000 CZK, z wyjątkiem osoby, która dokonuje wyłącznie transakcji zwolnionych z podatku bez prawa do odliczenia podatku.

[13] Przesłanką materialną do skorzystania z prawa do zwolnienia z podatku jest dostawa towarów do innego państwa członkowskiego UE. Prawo do zwolnienia z podatku powstaje przy spełnieniu przesłanek określonych w § 64 ustawy o VAT, w brzmieniu obowiązującym w okresie właściwym dla niniejszej sprawy. Podstawową zasadą jest, że zwolnieniu z podatku z prawem do odliczenia objęta jest dostawa towarów do innego państwa członkowskiego przez podatnika na rzecz osoby zarejestrowanej do celów podatkowych w innym państwie członkowskim, jeżeli towary te są wysyłane lub transportowane z terytorium kraju przez podatnika lub nabywcę lub uprawnioną osobę trzecią. Wyjątek stanowi dostawa towaru na rzecz osoby, dla której nabycie towarów w innym państwie nie podlega opodatkowaniu.

[14] Zgodnie z § 4 ust. 1 lit. e) ustawy o VAT zrealizowaną transakcję stanowi odpłatna dostawa towarów lub świadczenie usługi przez podatnika, który występuje w takim charakterze. Zgodnie z § 4 ust. 1 lit. f) ustawy o VAT przez osobę zarejestrowanej do celów podatkowych należy rozumieć osobę, której przydzielono numer identyfikacji podatkowej dla celów podatku od wartości dodanej w ramach obrotu między państwami członkowskimi.

[15] § 13 ust. 1 ustawy o VAT definiuje dostawę towarów jako przeniesienie prawa rozporządzania towarem jak właściciel. Zgodnie z ust. 2 tego przepisu przez dostawę towaru do innego państwa członkowskiego dla celów tej ustawy należy rozumieć dostawę towarów, które zostały rzeczywiście wysłane lub przetransportowane do innego państwa członkowskiego.

[16] Zgodnie z § 92 ust. 3 zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (ustawy nr 280/2009 o postępowaniu podatkowym) podatnik dowodzi wszelkich okoliczności, które ma obowiązek wskazać w zwykłej deklaracji podatkowej, dodatkowej deklaracji podatkowej lub innych dokumentach.

III. Analiza przedstawionego pytania prejudycjalnego

[17] W niniejszej sprawie Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny) stanął przed pytaniem, czy można odmówić prawa do zwolnienia z podatku od wartości dodanej z tytułu dostawy towarów do innego

państwa członkowskiego, jeżeli nieznan jest rzeczywisty odbiorca towarów, w związku z którymi dostawca chce skorzystać z prawa do zwolnienia z podatku.

[18] [...]

[19] W orzecznictwie dotyczącym art. 131 i art. 138 dyrektywy 2006/112/WE Trybunał Sprawiedliwości wielokrotnie podkreślał, że przy ocenie prawa do zwolnienia z podatku od wartości dodanej, czy też wymogów, które musi spełnić podatnik, organy podatkowe państw członkowskich powinny w każdym przypadku stosować zasadę pewności prawa, zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań i zasadę proporcjonalności. W prawie czeskim ciężar dowodu w zakresie spełnienia materialnych przesłanek prawa spoczywa na podatniku. Takie same wnioski płyną również z przeważającego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości. W orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości ciężar dowodu ulega zmianie jedynie w ten sposób, że zabrania się organom podatkowym i państwom członkowskim wymagania od podatników spełnienia dalszych przesłanek, które nie są w zgodzie z celami uznanymi przez dyrektywę 2006/112/WE. W przypadku zarzutu udziału w oszustwie podatkowym ciężar dowodu ulega zaś odwróceniu i udział w oszustwie ma udowodnić organ podatkowy.

[20] Chociaż sama dyrektywa nie zawiera szczegółowych przepisów dotyczących dowodów, jakie musi przedstawić podatnik, aby mógł skorzystać z prawa do zwolnienia z podatku od wartości dodanej, Trybunał Sprawiedliwości orzekł w konkretnych przypadkach, że dla celów zwolnienia z podatku od wartości dodanej importer musi dowieść, że w momencie wywozu dane towary były przeznaczone do wysyłki lub transportu do innego państwa członkowskiego oraz że w ramach późniejszej dostawy wewnątrzspółnotowej wskazane towary były przedmiotem takiej wysyłki lub takiego transportu, przy czym nie musi dowodzić wysyłki pod konkretny adres nabywcy. Dowód taki mogą stanowić dokumenty dotyczące transportu ze składu podatkowego w państwie członkowskim wywozu do składu podatkowego w innym państwie członkowskim.

[21] W odniesieniu do dowodzenia prawa do odliczenia VAT zgodnie z art. 168 i art. 178 dyrektywy 2006/112/WE Trybunał Sprawiedliwości w niedawnym wyroku z dnia 9 grudnia 2021 r. w sprawie C-154/20, Kemwater ProChemie, EU:C:2021:989, odpowiedział w następujący sposób na pytanie prejudycjalne, skierowane przez powiększonym skład Nejvyšší správní soud (najwyższego sądu administracyjnego): „Dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej trzeba interpretować w ten sposób, że możliwości skorzystania z prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej (VAT) należy odmówić bez konieczności udowodnienia przez organ podatkowy, że podatnik dopuścił się oszustwa w zakresie VAT bądź że wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja powołana jako podstawa prawa do odliczenia wiązała się z takim oszustwem, jeżeli – w sytuacji, gdy rzeczywisty dostawca danych towarów lub usług nie

został zidentyfikowany – podatnik ten nie przedstawia dowodów na to, że ów dostawca miał status podatnika, o ile w świetle okoliczności faktycznych i informacji dostarczonych przez tego podatnika brak jest danych niezbędnych do sprawdzenia, czy rzeczywisty dostawca miał taki status”.

[22] Tym samym Trybunał Sprawiedliwości potwierdził, że posiadanie przez dostawcę towarów lub usług statusu podatnika (w przypadku Republiki Czeskiej podatnika VAT) stanowi jedną z przesłanek materialnych skorzystania z prawa do odliczenia VAT. Dopuszczył jednak, że w określonych warunkach dostawca ten nie musi być jednoznacznie zidentyfikowany, jeżeli z okoliczności faktycznych w sposób pewny wynika, że miał on w sposób konieczny status podatnika VAT. Ciężar dowodu w tym zakresie spoczywa na osobie chcącej skorzystać z prawa do odliczenia VAT. Wyjątek stanowi sytuacja, w której to organ podatkowy dysponuje danymi niezbędnymi do sprawdzenia, czy spełniona została przesłanka materialna skorzystania z prawa do odliczenia VAT.

[23] Zgodnie z wnioskami Trybunału Sprawiedliwości zawartymi w cytowanym wyroku nie jest zatem konieczne wykazanie w postępowaniu podatkowym, że transakcja podlegająca opodatkowaniu została dokonana przez konkretnego dostawcę mającego status podatnika VAT. Dopuszczono zatem również możliwość, że pomimo nieustalenia tożsamości dostawcy spełnione zostaną przesłanki materialne powstania prawa do odliczenia VAT, jeżeli organ podatkowy, uwzględniając okoliczności faktyczne, będzie dysponował danymi niezbędnymi do sprawdzenia, czy rzeczywisty dostawca miał status podatnika VAT.

[24] Stan faktyczny ustalony w niniejszej sprawie wskazuje na to, że skarżąca dokonała transportu oleju rzepakowego do innego państwa członkowskiego, nie wykazując, że dostarczyła go zadeklarowanym odbiorcom (OOV-Drużstvo Malinovo, družstvo oraz spółce BICOTEC LIMITED). Towar ten dostarczono jednak pod konkretne adresy znajdujące się w innym państwie członkowskim UE, gdzie jego odbiór potwierdziły inne podmioty. Na międzynarodowym liście przewozowym nr 1988977 dostawę towaru, którego zadeklarowanym odbiorcą był podmiot OOV-Drużstvo Malinovo, družstvo, potwierdziła pieczęcią i podpisem spółka RPA. Na właściwych międzynarodowych listach przewozowych i kwitach wagowych dostawę towaru, którego zadeklarowanym odbiorcą była spółka BICOTEC LIMITED, potwierdziły pieczęcią i podpisem podmioty Skład Wrocław, ul. Swojczycka 32, 51-501 Wrocław (określany również jako „Magazyn-Wrocław”) a także spółka Wratislavia-Biodiesel. Na przedłożonych kwitach wagowych dotyczących niektórych z analizowanych dostaw jako właściciela towaru wskazano spółkę WRATISLAVIA-BIO, a pieczęcią i podpisem opatrzyła je spółka Wratislavia-Biodiesel.

[25] Ponadto należy podkreślić, że kwestii spornej nie stanowił transport oleju rzepakowego z Republiki Czeskiej do Polski i jego późniejszy wyładunek z cystern przewoźnika u innych odbiorców, których skarżąca nie zidentyfikowała w deklaracjach podatkowych, a organ podatkowy nie przyznał jej prawa do

zwolnienia z podatku wyłącznie z tego powodu, że nie wykazała dostarczenia towaru zadeklarowanym odbiorcom. W dodatku olej rzepakowy był dostarczany do miejsc przeznaczenia w ilościach przekraczających kilkadziesiąt ton, czyli o wartości kilkudziesięciu tysięcy EUR. Trudno zatem wyobrazić sobie, że faktyczni odbiorcy przedmiotowego towaru nie byli podatnikami VAT.

[26] W związku z powyższym powstało pytanie, czy wnioski sformułowane w wyroku w sprawie *Kemwater ProChemie* mogą mieć zastosowanie również w niniejszej sprawie i czy w ramach wykazania spełnienia przesłanek materialnych dla skorzystania z prawa do zwolnienia z VAT z tytułu dostawy towarów do innego państwa członkowskiego podatnik ma również obowiązek wykazać, że towar odebrał konkretny (zadeklarowany przez niego) odbiorca mający status podatnika, czy też wystarczające jest, aby z okoliczności faktycznych sprawy wynikało, że towar w innym państwie członkowskim odebrał inny rzeczywisty odbiorca, który miał (lub z okoliczności faktycznych wynika, że musiał mieć) status podatnika.

[27] Nejvyšší správní soud (najwyższemu sądowi administracyjnemu) znane są wnioski sformułowane w wyroku Trybunału z dnia 17 października 2019 r. w sprawie C-653/18, *Unitel sp. z o.o.*, EU:C:2019:876, zgodnie z którymi nie można przyznać prawa do zwolnienia z VAT, jeżeli brak ustalenia rzeczywistego nabywcy towaru uniemożliwia wykazanie, że dana transakcja stanowi dostawę towarów poza terytorium Unii Europejskiej. Przywołane orzeczenie dotyczy, po pierwsze, odrębnej sytuacji obejmującej dostawę towaru poza terytorium UE, a po drugie nie odpowiada na pytanie, czy ma to zastosowanie również w przypadku, gdy stan faktyczny sprawy przekonująco wskazuje na to, że chociaż towar nie został odebrany przez odbiorcę zadeklarowanego w dokumentach podatkowych, to w miejscu przeznaczenia odebrał go inny rzeczywisty odbiorca, który miał (lub musiał mieć) status podatnika. Innym słowy, kwestią sporną jest to, czy w takim przypadku można przyjąć podejście zgodne z pewną zmianą dotychczasowego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości, wyrażoną w wyroku w sprawie *Kemwater ProChemie*. Zdaniem Nejvyšší správní soud (najwyższego sądu administracyjnego) kwestię zwolnienia z podatku towaru dostarczonego do innego państwa członkowskiego można w pewnym stopniu przyrównać do problematyki prawa do odliczenia podatku naliczonego, gdyż w obu przypadkach istotną przesłanką materialną jest kontrahent danej transakcji mający status podatnika (w przypadku prawa do odliczenia jest to dostawca danej transakcji podlegającej opodatkowaniu, w przypadku zwolnienia z podatku z tytułu dostawy towarów do innego państwa członkowskiego jest to odbiorca towaru w innym państwie członkowskim).

[28] Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny) wskazywał na konieczność zastosowania wniosków zawartych w wyroku w sprawie *Kemwater ProChemie* również w przypadku oceny prawa do zwolnienia z podatku z tytułu dostawy towarów do innego państwa członkowskiego już w wyroku z dnia 4 lutego 2022 r., opatrzonym sygnaturą 4 Afs 115/2021–45, gdzie uznał, że przy ocenie prawa podatnika do zwolnienia z VAT z tytułu dostawy towarów do

innego państwa członkowskiego UE nie można odmówić podatnikowi tego prawa, jeżeli z okoliczności faktycznych sprawy wynika, że rzeczywiście dostarczył on towar do innego państwa członkowskiego UE, choć nie wykazał, że dostarczył go zadeklarowanym odbiorcom. Zdaniem [...] [sądu odsyłającego] sprzeczne z zasadą neutralności podatkowej byłoby odmówienie podatnikowi prawa do zwolnienia z VAT z tytułu dostawy towarów do innego państwa członkowskiego, jeżeli wykazał on, że dostarczył przedmiotowy towar innemu rzeczywistemu odbiorcy. W takiej sytuacji należy jednak sprawdzić, czy z okoliczności faktycznych sprawy oraz informacji, którymi dysponuje organ podatkowy lub które przekazał podatnik wynika, że rzeczywiści odbiorcy towarów podatnika mieli status podatników VAT.

[29] Natomiast w wyroku z dnia 25 maja 2022 r., opatrzonym sygnaturą 10 Afs 374/2020–59, Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny) uznał, że wnioski Trybunału Sprawiedliwości sformułowane w wyroku w sprawie Kemwater ProChemie nie mają zastosowania do korzystania z prawa do zwolnienia z VAT z tytułu dostawy towarów do innego państwa członkowskiego. W cytowanym wyroku [...] [Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny)] stwierdził, że w takim przypadku „pozostaje w mocy, że dostawca ma obowiązek wykazać, iż jego zagraniczny odbiorca jest »podatnikiem działającym w takim charakterze« (wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 27 września 2012 r. w sprawie C-587/10, VSTRD). To orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości potwierdzają również aktualne wyroki NSS (najwyższego sądu administracyjnego) z dnia 10 lutego 2022 r., opatrzony sygnaturą 9 Afs 274/2020–61, molton oraz z dnia 24 lutego 2022 r., opatrzony sygnaturą 1 Afs 238/2020–59, Steris, zgodnie z którymi czeski dostawca ma obowiązek wykazać, który podmiot zagraniczny był rzeczywistym odbiorcą towaru”.

[30] O złożoności przedstawionej spornej kwestii prawnej i potrzebie jej rozstrzygnięcia przez Trybunał Sprawiedliwości świadczy więc również wskazana sprzeczność w orzecznictwie Nejvyšší správní soud (najwyższego sądu administracyjnego).

[...]