

TSUE: brak dokumentów z art. 45a nie wyklucza zwolnienia z VAT przy WDT. Przełomowy wyrok w sprawie FLO VENEER

[Subskrybuj nas na Youtube](#)[Zapisz się na newsletter](#)[Dołącz do ekspertów](#)

04 lutego 2026, 11:52



Robert Nogacki

radca prawny



Kancelaria Prawna Skarbiec

Kancelaria Prawna Skarbiec świadczy doradztwo prawne z zakresu prawa podatkowego, gospodarczego, cywilnego i karnego.

Trybunał Sprawiedliwości UE potwierdził, że formalne braki dokumentacyjne nie mogą automatycznie pozbawiać podatników prawa do zwolnienia z VAT przy wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów. Orzeczenie w sprawie FLO VENEER wzmacnia znaczenie materialnych przesłanek transakcji i daje

przedsiębiorcom istotny argument w sporach z fiskusem.

TSUE doprecyzowuje zasady dokumentowania WDT

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości [UE](#) z 13 listopada 2025 r. w sprawie C-639/24 FLO VENEER stanowi istotne doprecyzowanie zasad dokumentowania wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów (WDT) dla celów zwolnienia z [VAT](#). Orzeczenie to wpisuje się w utrwaloną linię orzeczniczą faworyzującą materialnoprawne przesłanki zwolnienia nad wymogami formalnymi, jednocześnie rozstrzygając praktyczne wątpliwości dotyczące relacji między art. 138 ust. 1 Dyrektywy [VAT](#) a art. 45a rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011.

AUTOPROMOCJA

Mechanizm domniemania wywozu – jak działa art. 45a rozporządzenia

Dla pełnego zrozumienia znaczenia wyroku FLO VENEER niezbędne jest przybliżenie konstrukcji prawnej artykułu 45a rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, ustanawiającego system wzruszalnych domniemań, których celem miało być ułatwienie podatnikom dokumentowania WDT.

Konstrukcja domniemania

Zgodnie z art. 45a ust. 1, domniemywa się, że towary zostały wysłane lub przetransportowane do innego państwa członkowskiego w dwóch alternatywnych przypadkach.

Przypadek A - transport organizowany przez sprzedawcę (art. 45a ust. 1 lit.

a). Sprzedawca wskazuje, że towary zostały wysłane przez niego lub osobę trzecią działającą na jego rzecz, oraz jest w posiadaniu co najmniej dwóch niesprzecznych dowodów z katalogu „A” (art. 45a ust. 3 lit. a), wydanych przez dwie różne, niezależne strony, albo jednego dowodu z katalogu „A” wraz z jednym dowodem z katalogu „B” (art. 45a ust. 3 lit. b).

Przypadek B - transport organizowany przez nabywcę (art. 45a ust. 1 lit. b). Sprzedawca posiada pisemne oświadczenie nabywcy potwierdzające wysyłkę lub transport przez nabywcę (lub osobę trzecią działającą na jego rzecz), zawierające ściśle określone elementy (datę wystawienia, dane nabywcy, ilość i rodzaj towarów, datę i miejsce przybycia, identyfikację osoby przyjmującej towary), dostarczone do 10. dnia miesiąca następującego po dostawie, oraz dodatkowo dowody dokumentacyjne jak w przypadku A.

Dalszy ciąg materiału pod wideo

Katalogi dowodów

Katalog „A” (art. 45a ust. 3 lit. a) obejmuje dokumenty odnoszące się bezpośrednio do wysyłki lub transportu: podpisany list przewozowy CMR, konosament, fakturę za towarowy przewóz lotniczy lub fakturę od przewoźnika.

Katalog „B” (art. 45a ust. 3 lit. b) zawiera dokumenty uzupełniające: polisę ubezpieczeniową lub dokumenty bankowe potwierdzające zapłatę za transport, dokumenty urzędowe potwierdzające przybycie towarów, poświadczenie odbioru od prowadzącego magazyn w państwie przeznaczenia.

Kluczowe jest, że zgodnie z art. 45a ust. 2, organ podatkowy może obalić domniemanie przyjęte na podstawie ust. 1 - ma ono zatem charakter wzruszalny.

Spór podatkowy, który trafił do TSUE

Chorwacka spółka FLO VENEER d.o.o., zajmująca się handlem kłodami

dębowymi, dokonywała w pierwszym kwartale 2020 r. dostaw na rzecz nabywcy ze Słowenii. W ramach kontroli podatkowej spółka przedłożyła dokumentację obejmującą pisemne oświadczenia nabywcy (zgodnie z art. 45a ust. 1 lit. b) ppkt (i) rozporządzenia wykonawczego), faktury, zaświadczenia o wysyłce towarów oraz listy przewozowe CMR.

Co istotne, chorwackie organy podatkowe nie kwestionowały samego faktu fizycznego przemieszczenia towarów z Chorwacji do Słowenii. Odmówiły jednak zastosowania zwolnienia z VAT, uznając, że przedstawiona dokumentacja nie spełnia wszystkich wymogów formalnych przewidzianych w art. 45a rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, a zatem nie zostały spełnione przesłanki domniemania wywozu.

Kluczowe pytanie prawne: czy formalności mogą blokować zwolnienie z VAT

Sąd administracyjny w Zagrzebiu sformułował pytanie prejudycjalne do TSUE dotyczące fundamentalnej kwestii: czy niespełnienie wymogów dokumentacyjnych z art. 45a rozporządzenia wykonawczego automatycznie wyklucza możliwość skorzystania ze zwolnienia z art. 138 ust. 1 Dyrektywy VAT, czy też organy podatkowe mają obowiązek oceny wszystkich przedstawionych dowodów, nawet jeżeli nie wpisują się one w schemat domniemania?

Problem ten ma doniosłe znaczenie praktyczne. Wprowadzony rozporządzeniem wykonawczym 2018/1912 art. 45a miał w zamierzeniu ułatwić podatnikom dokumentowanie WDT poprzez ustanowienie wzruszalnego domniemania wywozu. Powstała jednak wątpliwość, czy przepis ten - pomyślany jako instrument upraszczający - nie stał się paradoksalnie dodatkową barierą, sugerując jakoby tylko określone kategorie dowodów mogły być akceptowane.

Stanowisko TSUE: liczą się fakty, nie tylko dokumenty

TSUE jednoznacznie orzekł, że art. 138 ust. 1 Dyrektywy VAT oraz art. 45a rozporządzenia wykonawczego:

po pierwsze - stoją na przeszkodzie odmowie zwolnienia z VAT wyłącznie z tego powodu, że podatnik nie przedstawił dowodów przewidzianych w art. 45a rozporządzenia wykonawczego.

Po drugie - nakładają na krajowe organy podatkowe obowiązek oceny wszystkich przedstawionych dowodów w celu ustalenia, czy towary zostały faktycznie wysłane lub przetransportowane do innego państwa członkowskiego, niezależnie od tego, czy dowody te wpisują się w katalog z art. 45a.

Dlaczego Trybunał uznał formalizm za niewystarczający

Wykładnia literalna

Trybunał wskazał, że art. 45a rozporządzenia wykonawczego wymienia jedynie przypadki, w których powstaje domniemanie wywozu. Przepis ten nie stanowi wyczerpującego katalogu dowodów niezbędnych do wykazania WDT. Podobnie art. 138 ust. 1 Dyrektywy VAT nie uzależnia zwolnienia od posiadania przez sprzedawcę określonych kategorii dowodów.

Wykładnia celowościowa

Odwołując się do motywów 3-5 rozporządzenia wykonawczego 2018/1912, Trybunał podkreślił, że domniemanie z art. 45a zostało wprowadzone w celu ułatwienia przeprowadzania dowodów - zarówno w interesie przedsiębiorstw, jak i organów podatkowych. Nie miało ono na celu ograniczenia możliwości dowodowych podatników (zob. dowody w sprawie podatkowej).

Gdyby przyjąć wykładnię restrykcyjną, sprzedawcy nieposiadający dokumentów z art. 45a byłiby pozbawieni zwolnienia mimo rzeczywistego dokonania WDT. Podważałoby to fundamentalny cel Dyrektywy VAT - wspieranie wewnątrzwspólnotowej wymiany handlowej.

Zasada neutralności podatkowej w centrum orzeczenia

Trybunał przywołał utrwalone orzecznictwo, zgodnie z którym wymogi formalne nie mogą podważać prawa do zwolnienia z VAT, jeżeli spełnione są materialne przesłanki transakcji (wyrok w sprawie C-21/16 Euro Tyre). Zasada neutralności podatkowej wymaga przyznania zwolnienia w razie spełnienia przesłanek materialnych, nawet przy niespełnieniu niektórych wymogów formalnych.

Trybunał przypomniał, że jedynie dwie sytuacje uzasadniają odmowę zwolnienia mimo spełnienia przesłanek materialnych: umyślny udział podatnika w oszustwie podatkowym oraz naruszenie wymogu formalnego uniemożliwiające przedstawienie przekonującego dowodu spełnienia wymogów materialnych.

Polska praktyka już wcześniej wskazywała podobny kierunek

Objaśnienia podatkowe Ministerstwa Finansów

W objaśnieniach podatkowych z 17 grudnia 2020 r. w sprawie dokumentowania WDT Ministerstwo Finansów jednoznacznie wskazało, że *"niespełnienie przez podatnika warunków domniemania wprowadzonych w art. 45a ust. 1 rozporządzenia 282/2011 nie oznacza jednocześnie, że zostanie on pozbawiony możliwości zastosowania stawki 0% z tytułu dokonanej WDT"*. Podatnik w takiej sytuacji *"będzie musiał udowodnić zgodnie z obowiązującymi przepisami VATU (art. 42 ust. 3-5 i 11), że warunek zastosowania stawki 0% polegający na tym, aby towary zostały dostarczone do nabywcy w innym państwie członkowskim, został przez niego spełniony"*.

Uchwała NSA I FPS 1/10

Fundamentalne znaczenie zachowuje uchwała siedmiu sędziów NSA z 11 października 2010 r. (sygn. I FPS 1/10), w której Sąd stwierdził, że *"dla zastosowania stawki 0% przy wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów wystarczającym jest, aby podatnik posiadał jedynie niektóre dowody, o jakich mowa w art. 42 ust. 3 ustawy, uzupełnione dokumentami wskazanymi w art.*

42 ust. 11 ustawy lub innymi dowodami w formie dokumentów, o których mowa w art. 180 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, o ile łącznie potwierdzają fakt wywiezienia i dostarczenia towarów". NSA podkreślił, że dowody z art. 42 ust. 3 i 4 ustawy o VAT "nie mają charakteru bezwzględnie obligatoryjnych, lecz jedynie dowodów względnie obowiązkowych".

Elastyczne podejście potwierdza aktualne interpretacje

Interpretacje indywidualne wydawane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej konsekwentnie potwierdzają elastyczne podejście do dokumentowania WDT. W interpretacji z 4 lipca 2025 r. (sygn. 0111-KDIB3-3.4012.222.2025.2.JSU) organ uznał za wystarczające różnorodne warianty dokumentacyjne, obejmujące m.in. korespondencję mailową z kontrahentem zawierającą oświadczenie o odbiorze dostaw, potwierdzenia z internetowego systemu śledzenia przesyłek przewoźnika, faktury za transport z potwierdzeniem płatności, a nawet samo potwierdzenie otrzymania zapłaty za towar.

Podobnie w interpretacji z 10 września 2025 r. (sygn. 0114-KDIP1-2.4012.411.2025.2.GK) DKIS potwierdził możliwość zastosowania stawki 0% na podstawie zestawu dokumentów obejmującego fakturę, dokument dostawy podpisany przez kierowcę oraz zbiorcze zestawienie dostaw sporządzone przez firmę transportową.

Otwarty katalog dowodów w polskim VAT

Polskie przepisy podatkowe wyraźnie wskazują, że katalog dokumentów z art. 42 ust. 11 ustawy o VAT ma charakter otwarty ("*w szczególności*"), co oznacza, że podatnik może potwierdzać fakt dokonania WDT również innymi dokumentami. Art. 180 § 1 Ordynacji podatkowej stanowi przy tym, że "*jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem*".

Co wyrok oznacza dla przedsiębiorców?

Potwierdzenie dotychczasowej linii interpretacyjnej

Wyrok TSUE w sprawie FLO VENEER stanowi autorytatywne potwierdzenie na poziomie unijnym stanowiska, które w polskiej praktyce funkcjonowało już wcześniej. **Podatnicy zyskują silny argument w sporach z organami podatkowymi.**

Hierarchia bezpieczeństwa dokumentacyjnego

Z wyroku TSUE oraz polskiej praktyki wyłania się następująca hierarchia bezpieczeństwa dokumentacyjnego:

- a) poziom najwyższy - spełnienie wymogów art. 45a rozporządzenia wykonawczego: aktywuje domniemanie wywozu, przerzuca ciężar dowodu na organ podatkowy;
- b) poziom pośredni - dokumenty z art. 42 ust. 3 ustawy o VAT (dokumenty przewozowe, specyfikacja ładunku): stanowią podstawowy katalog dowodowy;
- c) poziom uzupełniający - dokumenty z art. 42 ust. 11 ustawy o VAT i inne dowody: mogą samodzielnie lub łącznie z dokumentami podstawowymi wykazać WDT.

Rekomendacje praktyczne dla podatników

Podatnicy powinni:

1. Dążyć do spełnienia wymogów art. 45a rozporządzenia wykonawczego jako rozwiązania optymalnego.
2. Gromadzić alternatywne dowody na wypadek niemożności uzyskania pełnej dokumentacji z art. 45a - w tym korespondencję handlową, potwierdzenia z systemów śledzenia przesyłek, dowody zapłaty za transport i towar.
3. Zapewnić identyfikowalność transakcji - każdy dowód powinien umożliwiać jednoznaczne powiązanie z konkretną dostawą.

4. Dokumentować całość procesu - od zamówienia, przez wydanie towaru, transport, aż po potwierdzenie odbioru i zapłatę.

Wnioski: formalności nie mogą blokować prawa do zwolnienia

Wyrok w sprawie C-639/24 FLO VENEER potwierdza fundamentalną zasadę prawa unijnego: **przepisy proceduralne i dowodowe służą ustaleniu prawdy materialnej, a nie tworzeniu formalnych barier**. Artykuł 45a rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 stanowi instrument ułatwiający, nie ograniczający - ustanawia domniemanie korzystne dla podatnika, ale nie wyklucza innych środków dowodowych.

Polska praktyka interpretacyjna wyprzedziła w pewnym sensie rozstrzygnięcie TSUE, od początku przyjmując elastyczne podejście do dokumentowania WDT. Wyrok FLO VENEER stanowi jednak istotne wzmocnienie tej linii, nadając jej rangę autorytetu orzeczniczego najwyższej instancji sądownictwa unijnego.

Dla praktyki podatkowej płynie stąd jasny wniosek: organy podatkowe mają obowiązek kompleksowej oceny całego materiału dowodowego, a nie mechanicznego sprawdzania, czy podatnik dysponuje dokumentami z zamkniętej listy. Materialnoprawny charakter zwolnienia WDT - tj. faktyczne przemieszczenie towarów między państwami członkowskimi - pozostaje warunkiem koniecznym i wystarczającym, którego wykazanie nie jest ograniczone do określonych kategorii dowodów.

Zobacz również:

- [KSeF już działa – jak odbierać faktury? Wystarczy Profil Zaufany](#)
- [Profil Zaufany znów działa. Ministerstwo Finansów uspokoja po problemach z KSeF](#)
- [Kto nie będzie musiał korzystać z KSeF? Ustawodawca przewidział katalog wyłączeń](#)