

POSTANOWIENIE TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 6 lutego 2014 r.(\*)

Odesłanie prejudycjalne – Artykuł 99 regulaminu postępowania przed Trybunałem – Przepisy podatkowe – Podatek VAT – Szósta dyrektywa – Prawo do odliczenia – Odmowa – Faktura wystawiona przez spółkę działającą jako firmant

W sprawie C-33/13

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (Polska) postanowieniem z dnia 12 grudnia 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 22 stycznia 2013 r., w postępowaniu:

**Marcin Jagiełło**

przeciwko

**Dyrektorowi Izby Skarbowej w Łodzi,**

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: T. von Danwitz (sprawozdawca), prezes izby, E. Juhász, A. Rosas, D. Šváby i C. Vajda, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu M. Jagiełły przez adwokata L. Korpeckiego,

– w imieniu Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi przez T. Szymańskiego, działającego w charakterze pełnomocnika,

postanowiwszy, po zapoznaniu się ze stanowiskiem rzecznika generalnego, orzec w formie postanowienia z uzasadnieniem, zgodnie z art. 99 regulaminu postępowania przed Trybunałem,

wydaje następujące

## **Postanowienie**

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2001/115/WE z dnia 20 grudnia 2001 r. (Dz.U. L 15, s. 24) (zwaną dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy M. Jagiełą a Dyrektorem Izby Skarbowej w Łodzi w przedmiocie odmowy przez tego ostatniego przyznania prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) naliczonego przez M. Jagiełę od transakcji uznanych za podejrzone.

## **Ramy prawne**

### *Prawo Unii*

3 Zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT podlega „dostawa towarów lub usług świadczona odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze]”.

4 Artykuł 4 ust. 1 i 2 tej dyrektywy stanowi:

„1. »Podatnikiem« jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] działalność gospodarczą, określoną w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

2. Działalność gospodarcza określona w ust. 1 obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów [lub zawodów podobnych]. Za działalność gospodarczą uznaje się również wykorzystywanie, w sposób ciągły, własności dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych [wykorzystywanie własności dóbr materialnych lub niematerialnych celem stałego osiągnięcia zysku]”.

5 Zgodnie z art. 5 ust. 1 omawianej dyrektywy za „dostawę towaru” uznaje się przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako właściciel.

6 Zgodnie z art. 17 ust. 1 szóstej dyrektywy „[p]rawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny”.

7 Artykuł 17 ust. 2 lit. a) tej dyrektywy, w brzmieniu wynikającym z art. 28f pkt 1 rzeczonyj dyrektywy, przewiduje:

„O ile towary i usługi są częścią transakcji [służą wykonywaniu czynności] podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić:

a) należn[ego] lub zapłacon[ego] na terytorium kraju [podatku VAT] od towarów lub usług, które są lub mają być mu dostarczone przez innego podatnika”.

8 Artykuł 18 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy, w brzmieniu wynikającym z art. 28f pkt 2 rzeczonyj dyrektywy, przewiduje, że w celu wykonania prawa do odliczeń określonych w art. 17 ust. 2 lit. a) omawianej dyrektywy podatnik musi posiadać fakturę, sporządzoną zgodnie z art. 22 ust. 3 szóstej dyrektywy.

9 Według art. 22 ust. 3 lit. b) tiret szóste, w brzmieniu wynikającym z art. 28h szóstej dyrektywy, na fakturze należy przedstawić ilość i rodzaj dostarczonych towarów.

10 Artykuł 5 ust. 1 pkt 1) i art. 5 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535, zwanej dalej „ustawą o VAT”) stanowią, że opodatkowaniu podatkiem VAT podlega odpłatna dostawa towarów na terytorium kraju, niezależnie od tego, czy została wykonana z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa.

11 Zgodnie z art. 15 ust. 1 tej ustawy podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2 tego artykułu, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Zgodnie z rzezonym ust. 2 działalność gospodarcza obejmuje „wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców”.

12 Na podstawie art. 86 ust. 1 omawianej ustawy, w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15 tej ustawy, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

13 Artykuł 88 ust. 3a pkt 4) lit. a) ustawy o VAT przewiduje, że wystawione faktury nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego, w przypadku gdy stwierdzają one czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności.

### **Postępowanie główne i pytania prejudycjalne**

14 W 2005 r. M. Jagiełło, prowadzący działalność gospodarczą w zakresie transportu towarów oraz sprzedaży odzieży, dokonał obniżenia należnego podatku VAT o podatek naliczony, wynikający z faktur dokumentujących zakup paliwa wystawionych przez Bogromil sp. z o.o. (zwaną dalej „spółką Bogromil”), spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością prawa polskiego (zwaną dalej „zakwestionowanymi fakturami”).

15 Organy podatkowe odmówiły M. Jagielle prawa do odliczenia podatku VAT na tej podstawie, że zakwestionowane faktury nie odzwierciedlały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych.

16 Spółka Bogromil, zarejestrowana zresztą jako podatnik VAT, była bowiem zaangażowana w proceder handlu nielegalnym paliwem i pełniła rolę firmanta A. Kucharskiego – rzeczywistego właściciela i sprzedawcy tego paliwa. Dokumentacja księgowa spółki Bogromil nie wykazała żadnej faktury na zakup paliwa do silników wysokoprężnych,

organy podatkowe doszły więc do wniosku, że spółka ta nie dysponowała takim paliwem, a tym samym nie mogła go odsprzedawać dalej innym przedsiębiorcom.

17 Organy te nie kwestionowały faktycznych zakupów i używania przez M. Jagiełłę dostarczonego produktu do prowadzenia działalności gospodarczej w zakresie wykonywania usług transportowych. Ponadto organy te nie analizowały ani nie ustalały, czy wielkość faktycznych dostaw i cena towaru były zgodne z danymi wykazanymi na zakwestionowanych fakturach.

18 Marcin Jagiełło wniósł do sądu odsyłającego skargę na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi odmawiającą mu prawa do odliczenia podatku VAT na zakwestionowanych fakturach podnosząc, że decyzja ta narusza w szczególności art. 88 ust. 3a pkt 4) lit. a) ustawy o VAT w związku z art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy. Marcin Jagiełło twierdzi, że spełnia on warunki odliczenia tego podatku VAT, otrzymał bowiem fakturę potwierdzającą nabycie towaru oraz towar. Ponadto dochował należytej staranności w zakresie spornej transakcji, uzyskał bowiem od spółki Bogromil między innymi potwierdzenie jej rejestracji jako podatnika VAT.

19 W powyższych okolicznościach Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi postanowił zawiesić postępowanie i przedłożyć Trybunałowi następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy art. 4 ust. 1 i 2 w związku z art. 5 ust. 1 [szóstej dyrektywy] należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on uznaniu za dostawę towarów sprzedaży dokonanej przez podmiot, który za zgodą innej osoby, w celu zatajenia własnej działalności gospodarczej, posłużył się firmą tej osoby?

2) Czy art. 17 [szóstej dyrektywy] należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on odliczeniu podatku z faktury wystawionej przez osobę, która jedynie firmowała sprzedaż towaru dokonaną przez inny podmiot, bez wykazania, że nabywca wiedział lub na podstawie obiektywnych okoliczności mógł przewidzieć, że transakcja, w której uczestniczy, wiąże się z przestępstwem lub innymi nieprawidłowościami, jakich dopuścił się wystawca faktury lub podmiot z nim współdziałający?”.

### **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

20 Poprzez swoje pytania, które należy przeanalizować łącznie, sąd odsyłający w istocie dąży do ustalenia, czy szóstą dyrektywę należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona temu, aby podatnikowi odmówiono prawa do odliczenia podatku VAT należnego lub zapłaconego z tytułu towarów otrzymanych przez niego, na tej podstawie, iż biorąc pod

uwagę przestępstwa lub nieprawidłowości, jakich dopuścił się wystawca faktury dotyczącej tej dostawy, uznaje się, że owa dostawa nie została rzeczywiście dokonana przez rzeczonoego wystawcę.

21 Na mocy art. 99 regulaminu postępowania przed Trybunałem, jeżeli odpowiedź na pytanie prejudycjalne można wywieść w sposób jednoznaczny z orzecznictwa, Trybunał może w każdej chwili, na wniosek sędziego sprawozdawcy i po zapoznaniu się ze stanowiskiem rzecznika generalnego, orzec w formie postanowienia z uzasadnieniem.

22 Ów przepis należy zastosować w niniejszej sprawie.

23 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo podatników do odliczenia od podatku VAT, który są zobowiązani zapłacić, podatku VAT należnego lub zapłaconego z tytułu towarów i usług otrzymanych przez nich stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez prawodawcę Unii (zob. w szczególności wyroki: z dnia 21 czerwca 2012 r. w sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11 Mahagében i Dávid, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 6 września 2012 r. w sprawie C-324/11 Tóth, pkt 23; a także z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie C-285/11 Bonik, pkt 25).

24 Jak Trybunał wielokrotnie podkreślał w tym względzie, prawo do odliczenia przewidziane w art. 17 i nast. szóstej dyrektywy stanowi integralną część mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu. W szczególności przysługuje ono bezpośrednio w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku (zob. w szczególności ww. wyroki: w sprawach połączonych Mahagében i Dávid, pkt 38; w sprawie Tóth, pkt 24; a także w sprawie Bonik, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT należnego bądź zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT zapewnia zatem całkowitą neutralność działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu podatkiem VAT (zob. w szczególności ww. wyroki: w sprawach połączonych Mahagében i Dávid, pkt 39; w sprawie Tóth, pkt 25; w sprawie Bonik, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo; a także postanowienie z dnia 28 lutego 2013 r. w sprawie C-563/11 Forwards V, pkt 27).

26 Kwestia, czy podatek VAT należny od wcześniejszych lub późniejszych transakcji sprzedaży dotyczących danych towarów został wpłacony do budżetu państwa, nie ma wpływu na prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego. Podatek VAT stosuje się bowiem do każdej czynności produkcji lub sprzedaży, z odliczeniem podatku dotyczącego kosztów poszczególnych elementów ceny (zob. w szczególności ww. wyroki: w sprawach

połączonych Mahagében i Dávid, pkt 40; a także w sprawie Bonik, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 Ponadto z treści art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy wynika, że w celu skorzystania z prawa do odliczenia, po pierwsze, zainteresowany ma być podatnikiem w rozumieniu tej dyrektywy, oraz po drugie, towary i usługi, które mają być podstawą tego prawa, powinny być wykorzystywane przez podatnika na dalszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji, a owe towary i usługi powinny być dostarczone przez innego podatnika znajdującego się na wcześniejszym etapie obrotu (zob. wyrok z dnia 15 grudnia 2005 r. w sprawie C-63/04 *Centralan Property*, Zb.Orz. s. I-11087, pkt 52; ww. wyroki: w sprawie *Tóth*, pkt 26; w sprawie *Bonik*, pkt 29; a także ww. postanowienie w sprawie *Forwards V*, pkt 29).

28 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 4 szóstej dyrektywy podatnikiem jest każda osoba wykonująca samodzielnie działalność gospodarczą producentów, handlowców i osób świadczących usługi.

29 Z postanowienia odsyłającego wynika, że w sprawie głównej skarżący zamierzający skorzystać z prawa do odliczenia ma w rozumieniu szóstej dyrektywy status podatnika, który otrzymał towary, czyli paliwo, i wykorzystał je na dalszym etapie obrotu na potrzeby opodatkowanych transakcji. Poza tym spółka *Bogromil*, wystawca zakwestionowanych faktur i dostawca określony na tych fakturach, była zarejestrowana jako podatnik VAT. Ponadto z akt sprawy przedstawionych Trybunałowi wynika, że z formalnego punktu widzenia zakwestionowane faktury zawierały wszystkie wymagane dane.

30 W odniesieniu jednak do rzeczywistej realizacji przez spółkę *Bogromil* dostaw, na które wystawiła ona faktury, z postanowienia odsyłającego wynika, że w sprawie głównej organy podatkowe stwierdziły brak dostaw dokonanych przez wskazaną spółkę, w szczególności z tego względu, iż nie mogła ona dostarczyć danych towarów, bowiem jej dokumentacja księgowa nie wykazała żadnej faktury na zakup paliwa, oraz iż spółka ta działała jako firmant na korzyść rzeczywistego właściciela dostarczonego paliwa.

31 Ponieważ skarżący w postępowaniu głównym kwestionuje ten wniosek organów podatkowych, sąd krajowy winien zweryfikować jego zasadność, dokonując zgodnie z krajowymi regułami dowodowymi oceny wszystkich informacji i okoliczności faktycznych sprawy głównej (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie *Tóth*, pkt 50; w sprawie *Bonik*, pkt 32; wyrok z dnia 31 stycznia 2013 r. w sprawie C-643/11 *ŁWK* – 56, pkt 57; a także ww. postanowienie w sprawie *Forwards V*, pkt 33).

32 Okoliczność, że towar nie został otrzymany bezpośrednio z rąk wystawcy faktury, nie musi bowiem stanowić przestępczego zatajenia faktycznego dostawcy, lecz może mieć inne przyczyny, takie jak w szczególności istnienie dwóch kolejnych sprzedaży dotyczących tych samych towarów, które na zamówienie są transportowane bezpośrednio od pierwszego sprzedawcy do drugiego nabywcy, w ten sposób, że mają miejsce dwie kolejne dostawy w rozumieniu art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy, lecz jeden faktyczny transport (zob. ww. postanowienie w sprawie *Forwards V*, pkt 34). Ponadto nie jest konieczne, aby pierwszy nabywca stał się właścicielem danych towarów w chwili owego transportu, ponieważ istnienie dostawy w rozumieniu tego przepisu nie jest uzależnione od przeniesienia prawnej własności towaru (zob. podobnie w szczególności wyroki: z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie *C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, Rec. s. I-285, pkt 9; a także z dnia 18 lipca 2013 r. w sprawie *C-78/12 Evita-K*, pkt 33).

33 Jednakże w razie uznania przez organy podatkowe w związku z przestępstwem lub nieprawidłowościami popełnionymi przez wystawcę faktury, że transakcja zafakturowana i powoływana jako podstawa prawa do odliczenia nie została rzeczywiście zrealizowana, odmowa prawa do odliczenia wymaga wykazania przez te organy na podstawie obiektywnych przesłanek – bez wymagania od odbiorcy faktury podejmowania czynności sprawdzających, które nie są jego zadaniem – iż odbiorca ten wiedział lub powinien był wiedzieć, że wskazana transakcja wiąże się z przestępstwem w dziedzinie podatku VAT, co ustalić powinien sąd odsyłający (zob. ww. wyroki: w sprawie *Bonik*, pkt 45; w sprawie *ŁWK – 56*, pkt 64; a także ww. postanowienie w sprawie *Forwards V*, pkt 35).

34 Prawdą jest bowiem, że zwalczanie przestępczości podatkowej, uchylania się od opodatkowania oraz ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez szóstą dyrektywę, a podmioty prawa nie mogą powoływać się na przepisy prawa Unii w celu popełnienia przestępstwa lub nadużycia swoich uprawnień (zob. w szczególności wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie *C-255/02 Halifax i in.*, Zb.Orz. s. I-1609, pkt 68, 71; ww. wyroki: w sprawie *Bonik*, pkt 35, 36; w sprawie *ŁWK – 56*, pkt 58; a także ww. postanowienie w sprawie *Forwards V*, pkt 36).

35 W związku z tym krajowe organy administracyjne i sądowe powinny odmówić prawa do odliczenia, jeżeli zostanie udowodnione na podstawie obiektywnych przesłanek, że skorzystanie z tego prawa wiązałoby się z przestępstwem lub nadużyciem (zob. ww. wyroki: w sprawach połączonych *Mahagében i Dávid*, pkt 42; w sprawie *Bonik*, pkt 37; w sprawie *ŁWK – 56*, pkt 59; a także ww. postanowienie w sprawie *Forwards V*, pkt 37).

36 Natomiast stosownie do równie utrwalonego orzecznictwa niezgodne z zasadami funkcjonowania prawa do odliczenia przewidzianymi w szóstej dyrektywie jest sankcjonowanie odmową możliwości skorzystania z tego prawa podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć, że w ramach danej transakcji dostawca dopuścił się przestępstwa lub że inna transakcja w łańcuchu dostaw, dokonana przed transakcją przeprowadzoną przez owego



podatnika lub po niej, miała miejsce z naruszeniem przepisów o podatku VAT (zob. podobnie w szczególności wyroki: z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen i in., Zb.Orz. s. I-483, pkt 52, 55; z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Kittel i Recolta Recycling, Zb.Orz. s. I-6161, pkt 45, 46, 60; ww. wyrok w sprawie ŁWK – 56, pkt 60; a także ww. postanowienie w sprawie Forwards V, pkt 38).

37 Określenie działań, jakich w konkretnym wypadku można w sposób uzasadniony oczekiwać od podatnika, który zamierza skorzystać z prawa do odliczenia podatku VAT, w celu upewnienia się, że dokonywane przez niego transakcje nie wiążą się z popełnieniem przestępstwa przez podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu, zależy przede wszystkim od okoliczności rozpatrywanego wypadku (zob. ww. wyrok w sprawach połączonych Mahagében i Dávid, pkt 59; a także ww. postanowienie w sprawie Forwards V, pkt 39).

38 Jeżeli istnieją przesłanki, by podejrzewać istnienie nieprawidłowości lub przestępstwa, przezorny przedsiębiorca powinien, zależnie od okoliczności konkretnego wypadku, zasięgnąć informacji na temat podmiotu, u którego zamierza nabyć towary lub usługi, w celu upewnienia się co do jego wiarygodności (ww. wyrok w sprawach połączonych Mahagében i Dávid, pkt 60; także ww. postanowienie w sprawie Forwards V, pkt 40).

39 Trybunał orzekł w tym względzie, że organy podatkowe nie mogą w sposób generalny wymagać, by podatnik zamierzający skorzystać z prawa do odliczenia podatku VAT badał, czy wystawca faktury za towary lub usługi, których odliczenie ma dotyczyć, dysponuje towarami będącymi przedmiotem transakcji i jest w stanie je dostarczyć oraz czy wywiązuje się z obowiązku złożenia deklaracji i zapłaty podatku VAT, w celu upewnienia się, że podmioty działające na wcześniejszych etapach obrotu nie dopuszczają się nieprawidłowości lub przestępstwa, albo żeby podatnik ten posiadał potwierdzające to dokumenty (zob. ww. wyroki: w sprawach połączonych Mahagében i Dávid, pkt 61; w sprawie ŁWK – 56, pkt 61; a także ww. postanowienie w sprawie Forwards V, pkt 41).

40 W związku z tym sąd krajowy rozstrzygający kwestię, czy w danej sytuacji brak było czynności podlegającej opodatkowaniu, przed którym to sądem organ podatkowy powołuje się w szczególności na nieprawidłowości popełnione przez wystawcę faktury, powinien zadbać o to, by ocena materiału dowodowego nie podważała sensu orzecznictwa przytoczonego w pkt 36 niniejszego wyroku i nie zmuszała pośrednio odbiorcy faktury do sprawdzania swojego kontrahenta, co zasadniczo nie należy do jego obowiązków (zob. ww. wyrok w sprawie ŁWK – 56, pkt 62; a także ww. postanowienie w sprawie Forwards V, pkt 42).

41 Jeśli jednak dokumenty przedstawione przez odbiorcę zakwestionowanych faktur również zawierały nieprawidłowości lub dana dostawa wiązała się z innymi nieprawidłowościami, które mógł zauważyć odbiorca, stanowi to okoliczność, którą należy uwzględnić przy całościowej ocenie, której musi dokonać sąd krajowy (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie ŁWK – 56, pkt 63; a także ww. postanowienie w sprawie Forwards V, pkt 43).

42 Taka nieprawidłowość może w szczególności wynikać z tego, że charakter faktycznie dostarczonych towarów nie odpowiada charakterowi towarów określonego na fakturze, w celu spełnienia obowiązku zawartego w art. 22 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy, w brzmieniu wynikającym z jej art. 28h. Tytułem zasady ogólnej można bowiem w uzasadniony sposób wymagać od podatnika, który zamierza skorzystać z prawa do odliczenia podatku VAT, aby upewnił się, że charakter dostarczonych towarów odpowiada charakterowi towarów, na które wystawiono fakturę. W tym względzie z akt przedstawionych Trybunałowi wynika, że w sprawie głównej zakwestionowane faktury zawierały wzmiankę, iż dotyczą one dostawy paliwa do silników wysokoprężnych, podczas gdy sprzedaż w rzeczywistości dotyczyła produktu ropopochodnego innego rodzaju, niemniej mogącego służyć do napędu samochodów ciężarowych wyposażonych w silniki wysokoprężne.

43 Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, na zadane pytania należy odpowiedzieć, iż szóstą dyrektywę należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona temu, aby podatnikowi odmówiono prawa do odliczenia podatku VAT należnego lub zapłaconego z tytułu towarów otrzymanych przez niego, na tej podstawie, iż biorąc pod uwagę przestępstwa lub nieprawidłowości, jakich dopuścił się wystawca faktury dotyczącej tej dostawy, uznaje się, że nie została ona rzeczywiście dokonana przez rzeczony wystawcę, chyba że zostanie wykazane na podstawie obiektywnych przesłanek – bez wymagania od podatnika podejmowania czynności sprawdzających, które nie są jego zadaniem – iż podatnik ten wiedział lub powinien był wiedzieć, że wskazana dostawa wiąże się z przestępstwem w dziedzinie podatku VAT, co ustalić powinien sąd odsyłający.

### **W przedmiocie kosztów**

44 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 (piąta izba) orzeka, co następuje:

**Szóstą dyrektywę Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienioną dyrektywą Rady 2001/115/WE z dnia 20 grudnia 2001 r., należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona temu, aby podatnikowi odmówiono prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej należnego lub zapłaconego z tytułu towarów otrzymanych przez niego, na tej podstawie, iż biorąc pod uwagę przestępstwa lub nieprawidłowości, jakich dopuścił się wystawca faktury dotyczącej tej dostawy, uznaje się, że nie została ona rzeczywiście dokonana przez rzeczonoego wystawcę, chyba że zostanie wykazane na podstawie obiektywnych przesłanek – bez wymagania od podatnika podejmowania czynności sprawdzających, które nie są jego zadaniem – iż podatnik ten wiedział lub powinien był wiedzieć, że wskazana dostawa wiąże się z przestępstwem w dziedzinie podatku od wartości dodanej, co ustalić powinien sąd odsyłający.**

Podpisy

\* Język postępowania: polski.