

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 27 czerwca 2018 r.(\*)

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Prawo do odliczenia podatku naliczonego – Zasady regulujące korzystanie z prawa do odliczenia – Rzeczywista dostawa towarów

W sprawach połączonych C-459/17 i C-460/17

mających za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Conseil d'État (radę stanu, Francja) postanowieniami z dnia 21 lipca 2017 r., które wpłynęły do Trybunału w dniu 31 lipca 2017 r., w postępowaniach:

**SGI** (C-459/17),

**Valérieane SNC** (C-460/17)

przeciwko

**Ministre de l'Action et des Comptes publics,**

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: C.G. Fernlund (sprawozdawca), prezes izby, J.C. Bonichot i E. Regan, sędziowie,  
rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu SGI i Valérieane przez adwokata L. Boré,
- w imieniu rządu francuskiego przez D. Colasa, E. de Moustier oraz A. Alidière, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez P. Gentilego, avvocato dello Stato,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez N. Gossement oraz J. Jokubauskaitę, działające w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

## Wyrok

1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni art. 17 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. 1977, L 145, s. 1), zmienionej przez dyrektywę Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. (Dz.U. 1991, L 376, s. 1) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wnioski te zostały złożone w ramach sporów pomiędzy, odpowiednio, SGI (C-459/17) i Valérieane SNC (C-460/17) a ministre de l'Action et des Comptes publics (ministrem ds. działań i rachunków publicznych, Francja) w przedmiocie prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) z tytułu transakcji nabycia środków produkcji.

## Ramy prawne

### Prawo Unii

3 Artykuł 2 szóstej dyrektywy przewiduje:

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega:

1. dostawa towarów lub [?wiadczenie] usług ?wiadczona [dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze];
2. przywóz towarów”.

4 Zgodnie z art. 3 omawianej dyrektywy:

„1. Do celów niniejszej dyrektywy:

- »terytorium państwa członkowskiego« oznacza terytorium kraju określone w odniesieniu do każdego państwa członkowskiego w ust. 2 i 3,
- »Wspólnota« oraz »terytorium Wspólnoty« oznacza terytorium państw członkowskich określone w odniesieniu do każdego państwa członkowskiego w ust. 2 i 3,

[...]

2. Do celów niniejszej dyrektywy »terytorium kraju« oznacza obszar, na którym stosuje się Traktat ustanawiający Europejską Wspólnotę Gospodarczą, określony w odniesieniu do każdego państwa członkowskiego w art. 227.

3. Następujące terytoria poszczególnych państw członkowskich nie stanowią części terytorium kraju:

[...]

- Republika Francuska:

departamenty zamorskie,

[...]”.

5 Zgodnie z art. 5 ust. 1 tej dyrektywy „»[d]ostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jak właściciel”.

6 Artykuł 10 ust. 1 i 2 tej dyrektywy stanowi:

„1.

a) »Zdarzenie podatkowe« oznacza fakt, którego zaistnienie spełnia warunki prawne konieczne dla zaistnienia należności podatkowej;

b) Podatek staje się »wymagalny«, gdy organ podatkowy staje się z mocy prawa uprawniony do ??dania zapłaty podatku od podatnika, pomimo iż termin płatności może zosta  odroczone.

2. Zdarzenie podatkowe ma miejsce i podatek staje się wymagalny w momencie dostarczenia towar  lub wykonania usług [...].

[...]”.

7 Artykuł 17 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy stanowi:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny.

2. O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zap aci , następujących kwot:

a) należnego lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towar  lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika;

[...]”.

## **Prawo francuskie**

8 Artykuł 199 undecies B pkt I code général des imp ts (ogólnego kodeksu podatkowego), w brzmieniu mającym zastosowanie do spraw w postępowaniach głównych (zwanego dalej „CGI”), przewiduje:

„Podatnicy mający miejsce zamieszkania we Francji w rozumieniu art. 4 B mogą skorzysta  ze zmniejszenia podatku dochodowego z tytułu nowych inwestycji produkcyjnych, które realizuj  w departamentach zamorskich, na Saint-Pierre i Miquelon, na Maj cie, w Nowej Kaledonii, na Polinezji Francuskiej, na wyspach Wallis i Futuna oraz na Francuskich Terytoriach Południowych i Antarktycznych, w ramach działalności rolniczej lub działalności przemysłowej, handlowej lub rzemie niczej objętej dyspozycj  art. 34.

[...]

Przepisy akapitu pierwszego mają zastosowanie do inwestycji realizowanych przez sp  k  objętą systemem podatkowym, o którym mowa w art. 8, lub przez grupę, o której mowa w art. 239 quater lub 239 quater C, w których udziały posiadają [...] podatnicy zamieszkali we Francji w rozumieniu art. 4 B. W takiej sytuacji zmniejszenie podatku ma zastosowanie do wsp lnik  lub członków proporcjonalnie do udziałów posiadanych w spółce lub w grupie.

[...]

Zmniejszenie podatku przewidziane w niniejszym punkcie I ma zastosowanie do inwestycji produkcyjnych pozostawionych do dyspozycji przedsiębiorstwa w ramach umowy najmu [...]”.

9 Zgodnie z art. 271 CGI:

„I. 1. Podatek od wartości dodanej poniesiony w składnikach kosztów czynności podlegających opodatkowaniu podlega odliczeniu od podatku od wartości dodanej mającego zastosowanie do tej czynności.

[...]

II. 1. W zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane na potrzeby ich czynności podlegających opodatkowaniu i pod warunkiem że czynności te dają prawo do odliczenia, podatnicy mogą odliczyć odpowiednio:

a) podatek wskazany na fakturach sporządzonych zgodnie z przepisami art. 289, jeżeli podatek ten mógł zgodnie z prawem zostać wykazany na wspomnianych fakturach;

[...]”.

10 Artykuł 272 ust. 2 CGI stanowi:

„Podatek od wartości dodanej zafakturowany na warunkach określonych w art. 283 ust. 4 nie może stanowić przedmiotu żadnego odliczenia przez odbiorcę faktury”.

11 Artykuł 283 ust. 4 CGI stanowi:

„Jeżeli faktura nie odpowiada dostawie towaru lub świadczonej usłudze lub wskazana na niej jest cena, która w rzeczywistości nie musi zostać zapłacona przez nabywcę, do zapłaty podatku zobowiązana jest osoba, która go zafakturowała”.

12 Według sądu odsyłającego ze wspomnianych art. 271 i art. 272 ust. 2 oraz z art. 283 ust. 4 CGI wynika, że podatnik nie ma prawa do odliczenia od VAT, który zobowiązany jest zapłacić, VAT wskazanego na fakturze wystawionej na niego przez osobę, która nie dostarczyła mu żadnego towaru lub nie świadczyła na jego rzecz żadnej usługi.

### **Postępowania główne i pytanie prejudycjalne**

13 Przedmiotem działalności SGI i Valérieane, spółek prawa francuskiego mających siedzibę na wyspie Reunion (Francja), jest dokonywanie inwestycji kwalifikujących się do zmniejszenia podatku przewidzianego w art. 199 undecies B CGI. W ramach przepisu znajdującego się w tym artykule wspomniane spółki dokonują nabycia środków produkcyjnych, które są przeznaczone do oddania w najem przedsiębiorstwom mającym siedzibę na wyspie Reunion.

14 W wyniku kontroli księgowości organ podatkowy (Francja) zakwestionował prawo SGI i Valérieane do odliczenia VAT znajdujących się na różnych fakturach dotyczących nabycia środków produkcji między innymi z tego powodu, że faktury te nie odpowiadają żadnej rzeczywistej dostawie. W konsekwencji organ podatkowy wystosował wezwania do zapłaty VAT – w stosunku do SGI za okresy czwartego kwartału 2004 r. oraz dwóch pierwszych kwartałów 2005 r., a w stosunku do Valérieane za okres trzeciego kwartału 2004 r.

15 SGI i Valérieane zaskarżyły owe wezwania do zapłaty VAT do tribunal administratif de la

Réunion (sądu administracyjnego na wyspie Reunion, Francja), który oddalił ich skargi dwoma wyrokami z dnia 28 lutego 2013 r., utrzymanymi w mocy przez cour administrative d'appel de Bordeaux (administracyjny sąd apelacyjny w Bordeaux, Francja).

16 W odniesieniu do SGI cour administrative d'appel de Bordeaux, po wskazaniu, że spółka ta powołała się na swój dobry wiarę, stwierdziła, iż spółka ta nie kwestionowała ani faktu, że liczne transakcje nie doprowadziły do rzeczywistej dostawy, ani okoliczności, iż dostawy byłyby spółnione, ani wreszcie tego, że niektóre transakcje zostały unieważnione, oraz tego, że wspomniana spółka powstrzymała się w ten sposób od sprawdzenia rzeczywistego charakteru tych transakcji gospodarczych opiewających na znaczne kwoty. W związku z tym sąd ten wywnioskował, że organ podatkowy przedstawił dowód na to, że SGI, działając jako „podmiot gospodarczy specjalizujący się w zakresie zwolnień podatkowych na obszarach zamorskich”, nie mógł nie wiedzieć o fikcyjnym charakterze odnośnych transakcji lub o wskazywaniu zbyt wysokich cen na niektórych fakturach.

17 Jeżeli chodzi o Valériane, to wspomniany sąd uznał, że dochodzenie przeprowadzone przez organ podatkowy pozwoliło na wykazanie, po pierwsze, braku dostawy i instalacji spornego sprzętu, oraz po drugie, istnienia pewnej liczby uchybień ze strony tej spółki, takich jak brak zapłaty kwoty z faktury, brak pobrania kaucji i czynszu przewidzianego przez umowę najmu zawartą z najemcą sprzętu oraz brak sprawdzenia rzeczywistego istnienia sprzętu, mimo że umowa najmu została podpisana jeszcze przed zafakturowaniem i odbiorem sprzętu.

18 Uważając, że cour administrative d'appel de Bordeaux naruszył prawo, SGI i Valériane wniosły skargę kasacyjną do Conseil d'État (rady stanu, Francja) na podstawie szóstej dyrektywy, w interpretacji nadanej jej w orzecznictwie Trybunału.

19 Na poparcie skargi SGI podnosi, że w braku jakiegokolwiek istotnej wskazówki oznaczającej uczestnictwo spornych transakcji gospodarczych w oszustwie, nie byłaby ona zobowiązana do dokonywania kontroli rzeczywistego charakteru tych transakcji. Co do Valériane, podniosła ona, że cour administrative d'appel de Bordeaux nie zbadała, czy organ przedstawił dowód na to, czy spółka ta wiedziała lub powinna była wiedzieć o uczestnictwie spornej transakcji w oszustwie w VAT.

20 Zdaniem sądu odsyłającego, o ile prawdą jest, że w wyrokach z dnia 31 stycznia 2013 r., Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54) oraz z dnia 31 stycznia 2013 r., LVK (C-643/11, EU:C:2013:55), Trybunał stwierdził, iż z uwagi na oszustwa lub nieprawidłowości popełnione przez wystawcę faktury lub na etapie poprzedzającym transakcję powołaną w celu uzasadnienia prawa do odliczenia, uznaje się, że transakcja nigdy nie została rzeczywiście dokonana, a prawa do odliczenia VAT mogą odmówić odbiorcy faktury tylko wtedy, gdy zostanie ustalone na podstawie obiektywnych elementów bez wymagania od tego odbiorcy weryfikacji, które do niego nie należą, że operacje te uczestniczyły w oszustwie w VAT, czego weryfikacja należy do sądu odsyłającego.

21 Niemniej jednak sąd odsyłający zauważa, że obydwa te wyroki zostały wydane w odniesieniu do stanów faktycznych innych niż stany faktyczne w sprawach w postępowaniach głównych: organ podatkowy oparł się tam na nieprawidłowościach popełnionych przez wystawcę faktury lub przez jednego z jego dostawców oraz w których pytania prejudycjalne dotyczyły konsekwencji, jakie należą wyciągnąć w celu wykonania prawa do odliczenia przez odbiorcę faktury z braku skorygowania przez organ podatkowy w skierowanej do wystawcy faktury decyzji korygującej wysokość zadeklarowanego przez niego VAT.

22 Z kolei w sprawach w postępowaniach głównych odmówiono prawa do odliczenia z tego powodu, że odnośne towary nie zostały w rzeczywistości dostarczone spółkom, o których mowa

w postępowaniach głównych. Sąd odsyłający zastanawia się nad tym, czy w takiej sytuacji w celu odmowy podatnikowi prawa do odliczenia VAT wystarcza wykazanie, że towary lub usługi nie zostały mu w rzeczywistości dostarczone lub wydane, czy też należy również wykazać, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć o tym, że odnośne transakcje uczestniczyły w oszustwie w zakresie VAT.

23 W tych okolicznościach sąd odsyłający postanowił zawiesić postępowania i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 17 [szóstej dyrektywy], której przepisy zostały co do zasady powtórzone w art. 168 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)], należy interpretować w ten sposób, że w celu odmówienia podatnikowi prawa do odliczenia od [VAT], który jest obowiązany zapłacić z tytułu własnych transakcji, podatku zawartego na fakturach odpowiadających towaram lub usługom, w odniesieniu do których organ podatkowy ustalił, że rzeczywiście nie zostały temu podatnikowi dostarczone lub wydane, należy w każdym przypadku zbadać, czy wykazano, że ów podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć o tym, że transakcja ta uczestniczyła w oszustwie w [zakresie VAT], że oszustwo to popełniono z inicjatywy wystawcy faktury, jej odbiorcy lub osoby trzeciej?”.

24 Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 23 sierpnia 2017 r. sprawy C-459/17 i C-460/17 zostały połączone do celów pisemnego i ustnego etapu postępowania i wydania wyroku.

### **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

#### **W przedmiocie dopuszczalności**

25 Należy zauważyć, że okoliczności omawiane w postępowaniach głównych miały miejsce we francuskich departamentach zamorskich, znajdujących się na podstawie art. 3 ust. 3 szóstej dyrektywy poza zakresem jej zastosowania.

26 W tym zakresie trzeba przypomnieć, że Trybunał uznał za dopuszczalne wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, w wypadku gdy mimo iż okoliczności stanu faktycznego postępowania głównego nie były bezpośrednio objęte zakresem stosowania prawa Unii, przepisy tego prawa znalazły zastosowanie do sprawy za pośrednictwem prawa krajowego, które dostosowało się w zakresie rozstrzygnięć przyjętych w sytuacjach nienależących do zastosowania prawa Unii do rozstrzygnięć przyjętych przez prawo Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 22 marca 2018 r., Jacob i Lassus, C-327/16 i C-421/16, EU:C:2018:210, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 W takich przypadkach istnieje bowiem określony interes Unii w tym, by celem uniknięcia przyszłych rozbieżności w wykładni przepisy lub pojęcia przejęte z prawa Unii były interpretowane w sposób jednolity, bez względu na warunki, w jakich mają być stosowane (wyrok z dnia 22 marca 2018 r., Jacob i Lassus, C-327/16 i C-421/16, EU:C:2018:210, pkt 34).

28 W niniejszej sprawie z przedstawionych Trybunałowi akt sprawy wynika, że art. 17 szóstej dyrektywy znalazł zastosowanie do sprawy za pośrednictwem prawa francuskiego w sposób bezpośredni i bezwarunkowy również w omawianym w postępowaniach głównych francuskim departamencie zamorskim. W związku z tym istnieje określony interes Unii w udzieleniu odpowiedzi na przedstawione pytanie.

29 W konsekwencji pytanie prejudycjalne jest dopuszczalne.

### Co do istoty

30 Poprzez swoje pytanie sęd odesyłaający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 17 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że w celu odmówienia podatnikowi będącemu odbiorcą faktury prawa do odliczenia VAT wykazanego na tej fakturze wystarczy, aby organ ustalił, iż transakcje, którym odpowiada ta faktura, w rzeczywistości nie zostały dokonane, czy też konieczne jest, aby organ ten wykazał również brak dobrej wiary tego podatnika.

31 Tytułem wstępu należy wskazać, po pierwsze, że dyrektywa 2006/112, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2007 r., uchyliła szóstą dyrektywę, nie wprowadzając do niej zmian co do istoty. Ponieważ odpowiednie przepisy szóstej dyrektywy mają zasadniczo identyczny treść jak przepisy dyrektywy 2006/112, orzecznictwo Trybunału dotyczące tej ostatniej ma również zastosowanie do szóstej dyrektywy.

32 Po drugie, z akt sprawy znajdujących się w posiadaniu Trybunału wynika, że w niniejszej sprawie nie zakwestionowano tego, że SGI i Valériane, a także odnośni dostawcy towarów, mają status podatników w rozumieniu szóstej dyrektywy.

33 Po trzecie, przedłożone Trybunałowi pytanie opiera się na założeniu, że omawiane w postępowaniach głównych towary, których dotyczy VAT naliczony, nie zostały w rzeczywistości dostarczone.

34 Artykuł 17 ust. 1 szóstej dyrektywy przewiduje, że prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny. Ma to miejsce na podstawie art. 10 ust. 2 tej dyrektywy w chwili, w której została dokonana dostawa towarów lub została wyświadczona usługa.

35 Z powyższego wynika, że w systemie VAT prawo do odliczenia jest związane z rzeczywistym dokonaniem danej dostawy towaru lub rzeczywistym świadczeniem danej usługi (zob. analogicznie postanowienie prezesa Trybunału z dnia 4 lipca 2013 r., Menidzherski biznes reshena, C-572/11, niepublikowane, EU:C:2013:456, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 Z kolei jeżeli brak jest rzeczywistej dostawy towarów lub rzeczywistego świadczenia usługi, nie może powstać żadne prawo do odliczenia.

37 W takich okolicznościach Trybunał wyjaśnia już, że wykonanie prawa do odliczenia nie rozciąga się na podatek, który jest należny wyłącznie dlatego, że został wskazany na fakturze (postanowienie prezesa Trybunału z dnia 4 lipca 2013 r., Menidzherski biznes reshena, C-572/11, niepublikowane, EU:C:2013:456, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 Dobra lub zła wiara podatnika, który wnosi o odliczenie VAT, nie ma wpływu na to, czy dostawa została dokonana w rozumieniu art. 10 ust. 2 szóstej dyrektywy. Zgodnie bowiem z celem tej dyrektywy, która zmierza do ustanowienia wspólnego systemu VAT, opartego m.in. na jednolitej definicji transakcji podlegających opodatkowaniu, pojęcie „dostawy towaru” w rozumieniu art. 5 ust. 1 wspomnianej dyrektywy ma obiektywny charakter i powinno być interpretowane niezależnie od celów i wyników danej transakcji, przy czym organ podatkowy nie jest zobowiązany do prowadzenia dochodzeń w celu ustalenia intencji podatnika lub do uwzględniania intencji występującego w tym samym zakresie dostaw podmiotu innego niż ów podatnik (zob. podobnie wyrok z dnia 21 listopada 2013 r., *Dixons Retail*, C-494/12, EU:C:2013:758, pkt 19, 21 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 W tym kontekście należy przypomnieć, że do osoby wnoszącej o odliczenie VAT należy wykazanie, iż spełnia ona warunki dla korzystania z niego (wyrok z dnia 26 września 1996 r., *Enkler*, C-230/94, EU:C:1996:352, pkt 24).

40 Z powyższego wynika, że istnienie prawa do odliczenia VAT jest uzależnione od warunku, iż odpowiednie transakcje rzeczywiście zostały zrealizowane.

41 Ponadto ani zasady pewności prawa i równego traktowania, na które powołują się SGI i Valérieane, ani orzecznictwo wynikające z wyroków z dnia 31 stycznia 2013 r., *Stroytrans* (C-642/11, EU:C:2013:54) oraz z dnia 31 stycznia 2013 r., *LVK* (C-643/11, EU:C:2013:55) nie mogą prowadzić do odmiennego wniosku.

42 Przede wszystkim, jeżeli chodzi o zasady pewności prawa, to wymaga ona, aby przepisy prawa były jasne, precyzyjne i przewidywalne co do skutków, tak aby zainteresowani mogli się zorientować w swej sytuacji i stosunkach prawnych objętych porządkiem prawnym Unii (wyrok z dnia 31 stycznia 2013 r., *LVK*, C-643/11, EU:C:2013:55, pkt 51).

43 Otoż jeżeli chodzi o przepisy podatkowe omawiane w postępowaniach głównych brak jest jakiegokolwiek wskazówki pozwalającej na zażalenie, że skarżący w postępowaniach głównych nie byli w stanie w sposób użyteczny zorientować się co do stosowania wspomnianych przepisów.

44 Następnie, odnośnie do zasady neutralności podatkowej, która stanowi przekaz ogólnej zasady równego traktowania, to wymaga ona, aby podmioty gospodarcze dokonujące tych samych transakcji nie były traktowane odmiennie w dziedzinie VAT, chyba że takie rozróżnienie byłoby obiektywnie uzasadnione (zob. podobnie wyrok z dnia 31 stycznia 2013 r., *LVK*, C-643/11, EU:C:2013:55, pkt 55). Tymczasem podatnik, któremu odmówiono prawa do odliczenia z powodu braku transakcji podlegających opodatkowaniu, nie znajduje się w sytuacji porównywalnej do sytuacji podatnika, któremu przyznano prawo do odliczenia z powodu istnienia podlegających opodatkowaniu rzeczywiście zrealizowanej transakcji.

45 Wreszcie należy wyjaśnić, że wyroki z dnia 31 stycznia 2013 r., Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54) oraz z dnia 31 stycznia 2013 r., LVK (C-643/11, EU:C:2013:55) zostały wydane w okolicznościach faktycznych zasadniczo odmiennych od okoliczności charakterystycznych dla spraw w postępowaniach głównych. W rzeczywistości bowiem, w kontekście, w którym nie wykazano, że dostawy towarów, na których opiera się prawo do odliczenia odnośnych podatników, w rzeczywistości nie miały miejsca, owe dwa wyroki dotyczą tego, po pierwsze, czy organ podatkowy mógł wywnioskować o braku dostaw podlegających opodatkowaniu tylko na tej podstawie, iż dostawcy nie przedstawili żadnego dokumentu dotyczącego realizacji odnośnych dostaw, oraz po drugie, czy podatnicy bądźcy odbiorcami owych faktur mogli oprzeć się na braku sprostowań dokonanych przez organ podatkowy wobec wystawców spornych faktur, aby twierdzić, iż omawiane transakcje rzeczywiście zostały dokonane.

46 Jednakże w sprawach w postępowaniach głównych, o czym mowa w pkt 33 niniejszego wyroku, przedstawione pytanie opiera się na założeniu, że towary, których dotyczy naliczony VAT, w rzeczywistości nie zostały dostarczone.

47 Z uwagi na powyższe rozważania na przedstawione pytanie trzeba odpowiedzieć, iż art. 17 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że w celu odmówienia podatnikowi bądźcemu odbiorcy faktury prawa do odliczenia VAT wykazanego na tej fakturze wystarczy, aby organ podatkowy ustalił, iż transakcje, którym odpowiada ta faktura, w rzeczywistości nie zostały zrealizowane.

### **W przedmiocie kosztów**

48 Dla stron w postępowaniach głównych 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 postępowaniach głównych, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (szósta izba) orzeka, co następuje:

**Artykuł 17 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, zmienionej przez dyrektywę Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r., należy interpretować w ten sposób, że w celu odmówienia podatnikowi bądźcemu odbiorcy faktury prawa do odliczenia VAT wykazanego na tej fakturze wystarczy, aby organ podatkowy ustalił, iż transakcje, którym odpowiada ta faktura, w rzeczywistości nie zostały zrealizowane.**

Podpisy

\* Język postępowania: francuski.