WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)
z dnia 21 kwietnia 2005 r. *

W sprawie C-25/03

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 29 sierpnia 2002 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 23 stycznia 2003 r., w postępowaniu:

Finanzamt Bergisch Gladbach

przeciwko

H.E.,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: C. W. A. Timmermans, prezes izby, R. Silva de Lapuerta, R. Schintgen (sprawozdawca), G. Arestis i J. Klučka, sędziowie,

* Język postępowania: niemiecki.

rzecznik generalny: A. Tizzano,
sekretarz: K. Sztranc, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 23 września 2004 r.,

rozważywszy uwagi na piśmie przedstawione:

w imieniu Finanzamt Bergisch Gladbach przez A. Eicha, działającego w charakterze pełnomocnika,

w imieniu H.E. przez C. Fuhrmanna, Rechtsanwalt, oraz K. Korna, Steuerberater,

w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez E. Traversa i K. Grossa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 11 listopada 2004 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2, 4, 17, 18 i 22 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, str. 1), zarówno w wersji pierwotnej, jak i wynikającej z dyrektywy Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniającej wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. L 376, str. 1) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu toczącego się między Finanzamt Bergisch Gladbach (zwanym dalej „Finanzamt") a H. E. i zmierza do uzyskania odpowiedzi na pytanie, czy i ewentualnie w jakim zakresie H. E., który jest wraz z małżonką współwłaścicielem budynku mieszkalnego i używa znajdującego się w nim pomieszczenia do celów wyłącznie zawodowych, może korzystać z prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") naliczonego od budowy tego budynku.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Zgodnie z brzmieniem art. 2 szóstej dyrektywy, stanowiącego tytuł II „Zakres przedmiotowy":

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega:

1) dostawa towarów lub [świadczenie] usług świadczona [dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze];

2) przywóz towarów".

4 Artykuł 4 szóstej dyrektywy, stanowiący tytuł IV „Podatnicy", stanowi:

„1. »Podatnikiem« jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [niezależnie 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 osiągania stałego zysku].

[...]".

5 Artykuł 5 tej dyrektywy „Dostawa towarów", w tytule V „Transakcje podlegające opodatkowaniu", przewiduje w ust. 1, że:

„»Dostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako [jak] właściciel".

6 Zgodnie z art. 17 szóstej dyrektywy „Powstanie i zakres prawa do odliczeń", zamieszczonym w tytule XI o nazwie „Odliczenia":

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny [z chwilą powstania obowiązku podatkowego].

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

a) należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika;

[...]

6. Przed upływem najwyżej czterech lat od daty wejścia w życie niniejszej dyrektywy, Rada, stanowiąc jednogłośnie na wniosek Komisji, podejmie decyzję, które wydatki nie będą się kwalifikowały do odliczenia podatku od wartości dodanej. Odliczenie podatku od wartości dodanej nie będzie w żadnym przypadku obejmowało wydatków niebędących wydatkami ściśle związanymi z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkowe lub wydatki reprezentacyjne.

Do czasu wejścia w życie powyższych przepisów państwa członkowskie mogą zachować wyłączenia przewidziane w ich prawie krajowym w momencie wejścia w życie niniejszej dyrektywy.

[...]".

7 W okresie, którego dotyczy sprawa przed sądem krajowym, wydana została dyrektywa 91/680, która w art. 3 zobowiązuje państwa członkowskie do dostosowania ich aktualnego systemu podatku VAT do przewidzianych przez nią przepisów i do przyjęcia niezbędnych środków, aby owe zmiany weszły w życie z dniem 1 stycznia 1993 r. Przepis art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy w wersji zmienionej dyrektywą 91/680 stanowi:

„2. O ile towary i usługi są częścią [używane do celów] transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić:

a) należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od dostarczonych towarów lub świadczonych usług lub które mają być podatnikowi dostarczone lub świadczone przez innego podatnika zobowiązanego do zapłaty podatku na terytorium kraju;

[...]".

8 Artykuł 18 szóstej dyrektywy, zatytułowany „Szczegółowe zasady wykonywania prawa do odliczeń", wchodzący w skład tytułu XI, brzmi następująco:

„1. W celu wykonania prawa do odliczeń podatnik musi:

a) w odniesieniu do odliczeń określonych w art. 17 ust. 2 lit. a) — posiadać fakturę, sporządzoną zgodnie z art. 22 ust. 3;

[...]".

9 Zgodnie z art. 22 szóstej dyrektywy, zatytułowanym „Obowiązki w systemie wewnętrznym", zamieszczonym w tytule XIII „Obowiązki osób zobowiązanych do zapłaty podatku":

„[...]

3. a) Każdy podatnik wystawia fakturę lub inny podobny dokument uznawany za fakturę w odniesieniu do wszystkich dostarczanych towarów i usług innemu podatnikowi i zachowuje jej kopię.

[...]

b) Faktura wskazuje wyraźnie cenę bez podatku, jak również należny od niej podatek oddzielnie dla każdej stawki, jak też jakiekolwiek zwolnienia.

c) Państwa członkowskie ustalają kryteria, według których można określić, kiedy dokument może być uznany za fakturę.

[...]

8. [...] państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, które uznają za konieczne do prawidłowego naliczenia i pobrania podatku i uniknięcia oszustw podatkowych.

[...]".

10 Wspomniany powyżej art. 22 został zmieniony dyrektywą 91/680 w następujący sposób:

„[...]

3. a) Każdy podatnik wystawia fakturę lub inny dokument uznawany za fakturę, w odniesieniu do towarów i usług, które dostarczył lub świadczył na rzecz innego podatnika lub osobie prawnej niepodlegającej opodatkowaniu [...]. Podatnik zachowuje jeden egzemplarz każdego wystawionego dokumentu.

[...]

b) Faktura wykazuje jasno cenę bez podatku, jak również należny od niej podatek według każdej stawki, jak też jakiekolwiek zwolnienia.

[...]

c) państwa członkowskie ustanawiają kryteria określające, czy dokument może być uznany za fakturę.

[...]

8. Państwa członkowskie mogą nałożyć inne zobowiązania, które uznają za niezbędne dla poprawnego poboru podatków i aby zapobiec oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania czynności wewnętrznych oraz transakcji zawieranych przez podatników w różnych państwach członkowskich, o ile tego rodzaju zobowiązania nie będą prowadzić w handlu między państwami członkowskimi do niepotrzebnych formalności związanych z przekraczaniem granic.

[...]".

Uregulowania krajowe

11 Odpowiednie przepisy niemieckiej ustawy w sprawie podatku obrotowego (Umsatzsteuergesetz, zwanej dalej „UStG"), w wersji znajdującej zastosowanie w latach podatkowych 1991–1993 (zob. odpowiednio BGBl. 1991 I, str. 351, oraz BGBl. 1993 I, str. 566) rozpatrywanych w postępowaniu przed sądem krajowym, sformułowane są następująco:

„Paragraf 14 – Wystawianie faktur

1) Jeżeli podatnik dokonuje dostawy towarów lub świadczenia usług podlegających opodatkowaniu zgodnie z § 1 ust. 1 pkt 1 i 3, to może on, a w zakresie, w jakim dokonuje tych czynności na rzecz przedsiębiorstwa innego podatnika, musi on na jego żądanie wystawić faktury wykazujące odrębnie kwotę podatku. Faktury powinny zawierać następujące dane:

1. nazwisko i adres podatnika, który dokonuje dostawy towarów lub świadczenia usług;

2. nazwisko i adres odbiorcy dostawy towarów lub świadczonych usług;

3. ilość i zwyczajową nazwę handlową dostarczonych towarów lub charakter i zakres świadczonych usług;

4. datę dostawy towarów lub świadczenia usług;

5. wynagrodzenie za dostawę towarów lub świadczenie usług (art. 10) oraz

6. kwotę podatku od wynagrodzenia (pkt 5).

[...]

Paragraf 15 – Odliczenie podatku naliczonego

1) Podatnik może odliczyć następujące kwoty podatku naliczonego:

1. podatek odrębnie wykazany na fakturach w rozumieniu § 14, które zostały mu wystawione przez innych podatników za dostawy towarów lub świadczenie usług dokonane do celów jego przedsiębiorstwa. Jeżeli

wykazana odrębnie kwota podatku dotyczy czynności, które zostały opłacone, zanim jeszcze zostały wykonane, może ona zostać odliczona od momentu, kiedy została wystawiona faktura i nastąpiła zapłata;

[...]".

12 Jako że w swoim postanowieniu odsyłającym Bundesfinanzhof odniósł się do stanu prawnego, jaki istnieje w tej dziedzinie w Republice Austrii, to należy wskazać, że w tym państwie członkowskim art. 12 ust. 2 pkt 2 ustawy z 1994 r. w sprawie podatku obrotowego (Umsatzsteuergesetz, BGBl. 663/1994) przewiduje, co następuje:

„Nie są uznawane za dokonane do celów przedsiębiorstwa dostawy towarów, świadczenie usług lub przywóz towarów,

a) za które wynagrodzenie nie stanowi z zasady wydatków (kosztów) podlegających odliczeniu w rozumieniu § 20 ust. 1 pkt 1–5 ustawy z 1988 r. w sprawie podatku dochodowego (Einkommensteuergesetz, BGBl. 100/1988)

[...]".

13 Ten ostatni przepis jest zredagowany w ten sposób:

„Nie mogą zostać odliczone różne przychody:

[...]

2. [...]

d) koszty lub wydatki na biuro znajdujące się w mieszkaniu i na jego wyposażenie, jak również na wyposażenie mieszkania. Jeżeli biuro znajdujące się w mieszkaniu stanowi główne miejsce wykonywania działalności przedsiębiorczej i działalności zawodowej podatnika, koszty i wydatki, które się do niego odnoszą, w tym koszty wyposażenia, mogą być odliczone".

Postępowanie przed sądem krajowym oraz pytania prejudycjalne

14 Z akt sprawy przed sądem krajowym wynika, że w 1990 r. H. E. z małżonką nabyli prawo współwłasności gruntu. Udział męża wynosił jedną czwartą, a małżonki — trzy czwarte. Następnie małżonkowie ci zlecili różnym przedsiębiorstwom budowę domu mieszkalnego na tym gruncie. Podczas rozprawy przez Trybunałem pełnomocnik H.E. uściślił, że w przypadku budynku jego udział we współwłasności wynosił również jedną czwartą, a jego małżonki — trzy czwarte. Wszystkie faktury dotyczące tej budowy były wystawione na pana i panią E., przy czym nie wyszczególniały udziału każdego ze współwłaścicieli.

15 Bezsporne jest, że H.E. używał pomieszczenia w tym domu jako biura do celów wykonywania, równolegle z pracą najemną, ubocznej działalności zawodowej autora tekstów specjalistycznych.

16 Do celów sporządzenia deklaracji podatku VAT za okres dotyczący lat podatkowych 1991, 1992 i 1993 H.E. dokonał na podstawie faktur dotyczących budowy budynku proporcjonalnych odliczeń, przy czym ocenił część podlegającą odliczeniu na 12%, co odpowiadało stosunkowi powierzchni biura do łącznej powierzchni mieszkalnej domu.

17 Finanzamt odmówił uznania tych odliczeń, ponieważ inwestorem i odbiorcą budowy była wspólnota utworzona przez małżonków E., a nie sam H.E.

18 Skarga złożona przez H.E. na decyzję odmowną została częściowo uwzględniona w pierwszej instancji przez Finanzgericht.

19 Zdaniem tego sądu w aspekcie cywilnoprawnym H.E. był tylko w jednej czwartej inwestorem i odbiorcą robót budowlanych odnoszących się do biura. Wobec braku innych przesłanek sąd ten oparł się w istocie na podziale własności budynku między małżonków. Mając na względzie, że udział małżonki wynosił trzy czwarte, Finanzgericht uznał prawo H.E. do odliczenia naliczonego podatku VAT odnoszącego się do biura tylko w jednej czwartej, to znaczy jednej czwartej z 12% łącznej kwoty podatku naliczonego. Zdaniem tego sądu okoliczność, że faktury były wystawione na oboje małżonków, bez ich rozróżnienia, jest w tym kontekście pozbawiona znaczenia.

20 Zarówno Finanzamt, jak i H.E. wnieśli rewizję do Bundesfinanzhof.

21 Zdaniem Finanzamt należy przeprowadzić rozróżnienie w zależności od tego, czy rozpatrywane przed sądem krajowym usługi zostały dostarczone wspólnocie, czy jednemu z jej członków. Jeżeli tożsamość inwestora nie wynika jednoznacznie z zamówienia, to wspólnota zostanie uznana za odbiorcę robót. Stosunki własnościowe między małżonkami E. w odniesieniu do budynku są jego zdaniem pozbawione w tym aspekcie znaczenia. W każdym razie brak podziału kwoty naliczonego podatku VAT między nich, jak również wystawienie faktur na nazwisko obojga małżonków, bez ich rozróżnienia, niweczą prawo H.E. do skorzystania z jakiegokolwiek odliczenia.

22 H.E. uznaje tymczasem, że dysponując wyłącznym prawem do korzystania z części budynku używanej jako biuro, powinien być sam uznawany za inwestora robót budowlanych w odniesieniu do tej części. Według niego odmowa uznania odliczenia, którego dotyczył jego wniosek — jedynie na podstawie krajowego prawa cywilnego — jest niezgodna ze wspólnym systemem podatku VAT. Odmiennie od tego, co orzekł sąd pierwszej instancji, prawem do odliczenia powinien być objęty cały podatek VAT dotyczący budowy biura, to znaczy 12% łącznej kwoty podatku VAT naliczonego od domu.

23 Bundesfinanzhof twierdzi, że w świetle prawa niemieckiego, w przypadku gdy zamówienie jest złożone wspólnie przez kilka osób, które nie występują jako samodzielny podmiot prawa — spółka osobowa lub kapitałowa — ale jako zwykła wspólnota faktyczna, każdy członek tej wspólnoty jest odbiorcą świadczeń w wysokości zastrzeżonej na jego rzecz. W sprawie przed sądem krajowym, z punktu widzenia podatku VAT, wspólnota jako taka nie działała, a zatem należałoby uznać, iż oboje małżonkowie są odbiorcami rozważanych świadczeń.

24 Sąd ten twierdzi również, że zgodnie z ustaleniami Finanzgericht tylko H.E. wykonywał działalność zawodową w biurze urządzonym we wspólnie wybudowanym budynku. Zgodnie z jego orzecznictwem w przypadku wspólnego nabycia prawo do odliczenia przysługuje każdemu z przedsiębiorców, którzy nabyli dane dobro, aby używać go do celów zawodowych, odpowiednio do wysokości udziału we

współwłasności. Bundesfinanzhof orzekł, że w przypadku gdy małżonkowie wynajęli lokale użytkowe, których tylko jedno z nich używało do celów swojego przedsiębiorstwa, odliczenie na korzyść jednego ze współwłaścicieli używających dobra do celów zawodowych przysługuje jedynie do wysokości połowy łącznej kwoty podatku naliczonego, opierając się wobec braku innych przesłanek na § 742 niemieckiego kodeksu cywilnego (Bürgerliches Gesetzbuch), w świetle którego prawa i obowiązki ulegają równemu podziałowi między współwłaścicieli.

25 Taki jest również wniosek, do którego w niniejszej sprawie doszedł Finanzgericht, orzekając słusznie, że rozumowania tego nie podważa okoliczność, że faktury były wystawione na oboje małżonków.

26 Bundesfinanzhof zastanawia się jednakże, czy takie rozstrzygnięcie jest zgodne z szóstą dyrektywą.

27 Przede wszystkim istnieją wątpliwości, czy świadczenia polegające na budowie budynku mieszkalnego, w którym urządzone jest biuro, zostały nabyte przez H.E. występującego „jako podatnik" i „do celów transakcji podlegających opodatkowaniu" w rozumieniu art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy, czy też do prywatnych celów mieszkaniowych, tym bardziej że na przykład władze austriackie wyłączają w takim przypadku prawo do odliczenia.

28 W tym kontekście należałoby również ustalić, czy wydatki przeznaczone na budowę biura w miejscu zamieszkania były „ściśle związane z działalnością gospodarczą", czy też nie, bowiem w tym ostatnim przypadku byłyby one jako takie wyłączone z prawa do odliczenia na podstawie art. 17 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy.

29 Zakładając, że prawo do odliczenia co do zasady przysługuje w takim właśnie przypadku, należy następnie orzec, jakie są pod rządami prawa wspólnotowego zasady wykonywania prawa do odliczenia w przypadku nabycia dobra inwestycyjnego przez wspólnotę w częściach ułamkowych lub wspólnotę małżeńską, która nie występuje sama jako podatnik.

30 Wreszcie zastosowanie warunków przewidzianych w art. 18 ust. 1 lit. a) oraz art. 22 ust. 2 lit. a) i c) szóstej dyrektywy rozwiałoby wątpliwości w zakresie orzecznictwa krajowego, zgodnie z którym wymagania dotyczące dodatkowych informacji, które mają się znaleźć w fakturze, odnoszących się do odpowiednich udziałów, mają jedynie charakter poboczny.

31 W takiej właśnie sytuacji Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy osoba, która nabywa lub buduje dom mieszkalny celem zamieszkiwania w nim, działa w charakterze podatnika przy nabyciu lub budowie, jeżeli zamierza używać jednego z pomieszczeń w tym budynku jako biura do celów samodzielnej działalności o charakterze ubocznym?

2) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pierwsze pytanie:

Czy w przypadku gdy wspólnota w częściach ułamkowych lub wspólnota małżeńska, która sama nie prowadzi działalności zawodowej, składa zamówienie na dobro inwestycyjne, należy uznać, że następuje nabycie przez niepodatnika, który nie ma prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego od nabycia, czy też należy uznać, że współwłaściciele są odbiorcami świadczeń?

3) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na drugie pytanie:

Jeżeli małżonkowie nabywają dobro inwestycyjne na współwłasność w częściach ułamkowych i jest ono używane do celów zawodowych wyłącznie przez jednego ze współwłaścicieli, to czy prawo do odliczenia może zostać wykonane

a) przez tego współwłaściciela wyłącznie do wysokości części podatku naliczonego odpowiadającej jego udziałowi we współwłasności,

czy

b) współwłaściciel ten może zgodnie z art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy odliczyć całą kwotę podatku naliczonego odpowiadającą części, w jakiej używa tego dobra do celów zawodowych (z zastrzeżeniem warunków fakturowania przewidzianych w czwartym pytaniu)?

4) Czy dla wykonania prawa do odliczenia zgodnie z art. 18 szóstej dyrektywy faktura w rozumieniu art. 22 ust. 3 szóstej dyrektywy powinna zostać wystawiona na nazwisko tylko tego współwłaściciela-małżonka — i zawierać ułamek ceny i ułamek podatku odpowiadające jego udziałowi — czy też wystarczająca jest taka faktura, która została wystawiona współwłaścicielom-małżonkom bez uwidocznienia tego podziału?".

Uwagi wstępne

32 Na wstępie należy przypomnieć, że z akt sprawy wynika, iż:

— małżonkowie E. nabyli wspólnie grunt i zlecili wybudowanie na nim objętego współwłasnością domu mieszkalnego;

— w ramach utworzonej w ten sposób przez współmałżonków E. wspólnoty udział męża wynosi jedną czwartą, a małżonki — trzy czwarte, i to zarówno w odniesieniu do gruntu, jak i domu;

— poza pracą najemną H.E. wykonuje uboczną samodzielną działalność zawodową autora tekstów specjalistycznych;

— do celów tej ostatniej działalności używa w sposób wyłączny jednego pomieszczenia we wspólnym domu jako biura; jest bezspornym, że pomieszczenie to stanowi 12% łącznej powierzchni mieszkalnej budynku;

— małżonka H.E. nie wykonuje żadnej działalności gospodarczej w rozumieniu szóstej dyrektywy i nigdy nie korzystała z tego biura;

— wspólnota małżeńska małżonków E. nie wykonuje jako taka działalności gospodarczej w rozumieniu szóstej dyrektywy i nie ma osobowości prawnej ani autonomicznej zdolności do czynności prawnej;

— wobec tego, że ani małżonka H.E., ani owa wspólnota małżeńska nie mają statusu podatnika, nie przysługuje im na podstawie szóstej dyrektywy prawo do odliczenia;

— faktury dotyczące budowy domu wystawione są bez wyszczególnienia na małżonków E. i nie wskazują ułamka ceny ani ułamka podatku VAT odpowiadających udziałowi każdego z małżonków we współwłasności;

— H.E. żąda odliczenia podatku VAT naliczonego od całego biura używanego przez niego do celów wyłącznie zawodowych, to jest 12%, mimo że posiada 25% udziału we współwłasności budynku.

33 To właśnie w kontekście tych okoliczności charakteryzujących sprawę przed sądem krajowym należy udzielić odpowiedzi na pytania prejudycjalne.

34 Celem udzielenia odpowiedzi należy dodać, że w zakresie art. 17 i art. 22 szóstej dyrektywy nie można rozróżniać między wersją pierwotną a wersją wynikającą z dyrektywy 91/680, ponieważ winno się uznać na potrzeby wykładni, jakiej ma dokonać Trybunał w niniejszej sprawie, że mają one w istocie identyczną treść.

W przedmiocie pytania pierwszego

35 Pytaniem tym sąd krajowy zmierza w istocie do uzyskania odpowiedzi, czy osoba nabywająca dom lub zlecająca jego budowę, celem zamieszkiwania w nim ze swoją rodziną, działa w charakterze podatnika i czy przysługuje jej na podstawie art. 17 szóstej dyrektywy prawo do odliczenia, w sytuacji gdy używa ona pomieszczenia w tym budynku jako biura do celów wykonywania ubocznej działalności gospodarczej w rozumieniu art. 2 i art. 4 tej dyrektywy.

36 Należy tu przede wszystkim przypomnieć, że szósta dyrektywa ustanowiła wspólny system podatku VAT opierający się w szczególności na jednolitej definicji czynności podlegających opodatkowaniu (zob. wyrok z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-305/01 MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, Rec. str. I-6729, pkt 38).

37 Z art. 2 tej dyrektywy, który definiuje zakres przedmiotowy podatku VAT, w związku z art. 4 tej dyrektywy wynika, że opodatkowaniu podatkiem VAT podlegają jedynie te czynności, które mają charakter gospodarczy, jeżeli są one dokonywane na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika, działającego w takim charakterze.

38 W świetle art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy podatnikiem jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od jej miejsca jeden z rodzajów działalności gospodarczej określonej w ust. 2 tego artykułu, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

39 Pojęcie „działalności gospodarczej" zdefiniowane jest w ust. 2 jako obejmujące „wszelką" działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi,

a w szczególności wykorzystywanie własności dóbr materialnych lub niematerialnych celem osiągania stałego zysku. Pojęcie „wykorzystywania" odwołuje się zgodnie z wymogami zasady neutralności wspólnego systemu podatku VAT do wszystkich czynności, bez względu na ich formę prawną (zob. wyrok z dnia 21 października 2004 r. w sprawie C-8/03 BBL, Zb.Orz. str. I-10157, pkt 36).

40 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem art. 4 szóstej dyrektywy przypisuje w ten sposób podatkowi VAT bardzo szeroki zakres przedmiotowy, który obejmuje wszystkie stadia produkcji, handlu i świadczenia usług (zob. w szczególności wyrok z dnia 4 grudnia 1990 r. w sprawie C-186/89 Van Tiem, Rec. str. I-4363, pkt 17, oraz ww. wyrok w sprawie MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, pkt 42).

41 Otóż w świetle kryteriów wskazanych w art. 4 tej dyrektywy, w oparciu wyłącznie o które winno się oceniać status podatnika (zob. ww. wyroki w sprawach Van Tiem, pkt 25, oraz BBL, pkt 36), należy uznać, że taka osoba jak H.E. ma taki status.

42 Z akt sprawy wynika w istocie, że w rozpatrywanym przed sądem krajowym okresie między 1991 a 1993 r. wykonywał on rzeczywiście — nawet jeśli tylko ubocznie — samodzielną działalność gospodarczą w rozumieniu wspomnianego art. 4.

43 Z art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy wynika ponadto, że w sytuacji gdy podatnik działający w takim charakterze używa dobra do celów czynności opodatkowanych, jest on uprawniony do odliczenia podatku VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego za dane dobro. Jeżeli przeciwnie, dobro nie jest używane do celów działalności gospodarczej podatnika w rozumieniu art. 4 tej dyrektywy, lecz podatnik używa go do prywatnego użytku, prawo do odliczenia w ogóle nie może powstać (zob. podobnie wyrok z dnia 11 lipca 1991 r. w sprawie C-97/90 Lennartz, Rec. str. I-3795, pkt 8 i 9).

44 Jak bowiem wynika w tym względzie z akt sprawy, w rozpatrywanym przed sądem krajowym okresie H.E. w sposób wyłączny używał do celów samodzielnej działalności gospodarczej autora tekstów specjalistycznych pomieszczenia w budynku, którego zbudowanie zlecił wraz ze swą małżonką i którego jest współwłaścicielem.

45 Okoliczność, że w danym przypadku zainteresowany używał do celów działalności gospodarczej jedynie części tego budynku, pozbawiona jest znaczenia.

46 Mianowicie zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w przypadku używania dobra inwestycyjnego do celów zarówno zawodowych, jak i prywatnych, zainteresowany może na potrzeby podatku VAT dokonać wyboru i bądź zaliczyć to dobro w całości do majątku swojego przedsiębiorstwa, bądź pozostawić całość w ramach majątku prywatnego, wyłączając je tym samym całkowicie z systemu podatku VAT, bądź też — jak to miało miejsce w przypadku rozpatrywanym przed sądem krajowym — zaliczyć je do majątku przedsiębiorstwa jedynie w zakresie wynikającym z rzeczywistego używania do celów zawodowych (zob. podobnie w szczególności wyrok z dnia 8 marca 2001 r. w sprawie C-415/98 Bakcsi, Rec. str. I-1831, pkt 24–34, oraz wyrok z dnia 8 maja 2003 r. w sprawie C-269/00 Seeling, Rec. str. I-4101, pkt 40 i 41).

47 W tym ostatnim przypadku należy zatem uznać, że w granicach używania dobra do celów zawodowych dany podmiot działał w charakterze podatnika przy nabyciu lub budowie budynku, który w tej sytuacji powinien być uznawany za używany przez ten podmiot do celów dokonywanych przez niego czynności opodatkowanych w rozumieniu art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy.

48 Powyższą wykładnię potwierdza zasada neutralności, zgodnie z którą dana osoba powinna ponosić ciężar podatku VAT tylko wtedy, gdy dotyczy on towarów lub usług, które owa osoba używa do celów prywatnego użytku, a nie do podlegającej opodatkowaniu działalności zawodowej.

49 Jak słusznie podkreśliła Komisja, bezpodstawne są wątpliwości wyrażone przez sąd krajowy w kwestii tego, czy czynność taka jak ta w sprawie przed sądem krajowym mieści się w zakresie przedmiotowym szóstej dyrektywy.

50 Pozbawiona jest bowiem znaczenia okoliczność, że inne państwo członkowskie (jak w tym wypadku Republika Austrii) wyłącza prawo do odliczenia w przypadku biura znajdującego się w mieszkaniu, mając na uwadze wspólny charakter systemu podatku VAT, jak też cel harmonizacji, któremu ona służy i z którego wynika, że odstępstwa w zakresie prawa do odliczenia są dozwolone wyłącznie w przypadkach wyraźnie wskazanych w szóstej dyrektywie, aby zapewnić jej stosowanie w ujednolicony sposób we wszystkich państwach członkowskich.

51 Zresztą w zakresie w jakim sąd krajowy opiera się na art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, należy stwierdzić przede wszystkim, że nie istnieje w obecnym stanie prawa wspólnotowego akt Rady, który wyłączałby z prawa do odliczenia wydatki niebędące wydatkami ściśle związanymi z działalnością gospodarczą, takie jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkowe lub wydatki reprezentacyjne. Ponadto ustawodawstwo niemieckie właściwe w chwili wejścia w życie tej dyrektywy nie zawierało wyłączenia prawa do odliczenia w przypadku biur znajdujących się w mieszkaniu. Wreszcie Republika Federalna Niemiec nie została upoważniona do wprowadzenia specjalnych przepisów stanowiących odstępstwo od tej dyrektywy w rozumieniu art. 27 tej dyrektywy.

52 Mając na uwadze powyższe rozważania, należy na pierwsze pytanie prejudycjalne udzielić odpowiedzi, że osoba, która nabywa dom lub zleca jego budowę celem zamieszkania w nim z rodziną, działa w charakterze podatnika i w związku z tym korzysta z prawa do odliczenia na podstawie art. 17 szóstej dyrektywy w zakresie, w jakim używa pomieszczenia znajdującego się w tym budynku jako biura do celów wykonywania, choćby tylko ubocznie, działalności gospodarczej w rozumieniu art. 2 i 4 tej dyrektywy i zalicza tę część budynku do majątku swojego przedsiębiorstwa.

W przedmiocie pytania drugiego

53 Pytanie to dotyczy w zasadzie kwestii, czy w przypadku gdy wspólnota małżeńska, która nie ma osobowości prawnej i nie wykonuje sama działalności gospodarczej w rozumieniu szóstej dyrektywy, składa zamówienie na dobro inwestycyjne, współwłaściciele wchodzący w skład tej wspólnoty powinni być uznawani za odbiorców świadczeń do celów zastosowania tej dyrektywy.

54 Z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że wspólnota małżonków E. nie wykonywała sama działalności gospodarczej w formie spółki prawa cywilnego wyposażonej we własną podmiotowość prawną lub jednostki, która mimo że pozbawiona takiej podmiotowości, faktycznie ma zdolność do działania w sposób samodzielny. W rzeczywistości małżonkowie ci ograniczyli się przy nabyciu gruntu i budowie budynku do czynności dokonywanych łącznie.

55 Owa wspólnota z punktu widzenia podatku VAT nie brała zatem udziału w czynnościach rozpatrywanych przez sąd krajowy i wobec tego nie może być uznawana za podatnika w rozumieniu szóstej dyrektywy.

56 W tej sytuacji oraz wobec braku innych mających znaczenie przesłanek należy uznać, że małżonkowie E., jako współwłaściciele dobra inwestycyjnego, są odbiorcami w ramach dostawy tego dobra do celów zastosowania szóstej dyrektywy.

57 Stanowisko to jest również zgodne z zasadą neutralności. Z uwagi na to, że wspólnota złożona z obojga małżonków nie jest podatnikiem i że z tego względu nie może ona odliczać naliczonego podatku VAT, należy przyznać takie prawo do odliczenia małżonkom występującym indywidualnie, o ile mają oni status podatnika.

58 Należy zatem na pytanie drugie udzielić odpowiedzi, iż w przypadku gdy wspólnota wynikająca z małżeństwa, która nie ma osobowości prawnej i nie wykonuje sama działalności gospodarczej w rozumieniu szóstej dyrektywy, dokonuje zamówienia dobra inwestycyjnego, to współwłaściciele tworzący tę wspólnotę powinni być do celów stosowania tej dyrektywy uznani za odbiorców tego świadczenia.

W przedmiocie pytania trzeciego

59 Pytaniem tym sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy jeżeli dwoje małżonków pozostających we wspólnocie małżeńskiej nabywa dobro inwestycyjne, którego część jest używana w sposób wyłączny do celów zawodowych przez jedno z małżonków będących współwłaścicielami, to korzysta on z prawa do odliczenia całości podatku VAT naliczonego od części dobra, którego używa do celów swojego przedsiębiorstwa, czy też jedynie ułamka naliczonego podatku VAT odpowiadającego jego udziałowi we współwłasności tego dobra.

60 Celem udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy przypomnieć, że krajowy sąd pierwszej instancji orzekł, iż z punktu widzenia niemieckiego prawa cywilnego H.E. był odbiorcą robót budowlanych dotyczących biura tylko w jednej czwartej. Oparł się w tym zakresie na podziale prawa własności gruntu między małżonków będących współwłaścicielami, bowiem udział męża we współwłasności wynosił tylko 25%. Sąd ten uznał prawo H.E. do odliczenia tylko jednej czwartej podatku naliczonego dotyczącego biura używanego do celów przedsiębiorstwa, tj. jednej czwartej z 12% łącznej kwoty naliczonego podatku VAT.

61 H.E. uważa natomiast, że na podstawie szóstej dyrektywy przysługuje mu prawo do odliczenia całej kwoty naliczonego podatku VAT odpowiadającego części dobra używanego przez niego do celów zawodowych, to znaczy 12% łącznej kwoty naliczonego podatku VAT.

62 Należy tu przypomnieć od razu, że jak wynika z samego jej tytułu, szósta dyrektywa ma na celu ustanowienie wspólnego systemu podatku VAT, definiując w sposób jednolity i zgodnie z przepisami wspólnotowymi czynności podlegające opodatkowaniu (zob. pkt 36 niniejszego wyroku oraz przywołane tam orzecznictwo).

63 Ponadto zgodnie z utrwalonym orzecznictwem terminy używane przez przepisy szóstej dyrektywy, które nie zawierają żadnego wyraźnego odesłania do prawa państw członkowskich celem ustalenia ich znaczenia i zakresu, powinny być w zasadzie w całej Wspólnocie interpretowane autonomicznie i jednolicie, aby uniknąć rozbieżności w stosowaniu systemu podatku VAT w poszczególnych państwach członkowskich (zob. wyrok z dnia 27 listopada 2003 r. w sprawie C-497/01 Zita Modes, Rec. str. I-14393, pkt 34).

64 Jeśli chodzi w szczególności art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy, zgodnie z którym dostawa towaru oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jak właściciel, to z orzecznictwa Trybunału wynika, że pojęcie dostawy towaru nie odnosi się do przeniesienia własności w formach przewidzianych we właściwym prawie krajowym, lecz obejmuje każdą czynność polegającą na przeniesieniu dobra materialnego przez stronę, która przyznaje drugiej stronie prawo do faktycznego dysponowania nim, jak gdyby była właścicielem tego dobra. Cel szóstej dyrektywy mógłby zostać zagrożony, gdyby stwierdzenie dostawy towaru, która jest jedną z trzech czynności opodatkowanych, zależało od spełnienia warunków, które zmieniają się w zależności od prawa cywilnego danego państwa członkowskiego (zob. podobnie wyrok z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Rec. str. I-285, pkt 7 i 8; wyrok z dnia 4 października 1995 r. w sprawie C-291/92 Armbrecht, Rec. str. I-2775, pkt 13 i 14, jak również wyrok z dnia 6 lutego 2003 r. w sprawie C-185/01 Auto Lease Holland, Rec. str. I-1317, pkt 32 i 33).

65 W konsekwencji nie można przychylić się ani do stanowiska sądu krajowego pierwszej instancji, który opiera swoje rozumowanie na systemie własności w niemieckim prawie cywilnym, ani do stanowiska bronionego przez Komisję w jej uwagach pisemnych, zgodnie z którym żądanie H.E. nie może zostać uwzględnione, jeżeli nie przysługuje mu w świetle przepisów krajowych w dziedzinie ustroju małżeńskiego prawo do dysponowania całością dobra inwestycyjnego.

66 Zresztą kwestia, czy współwłaściciele w rzeczywistości zapłacili faktury dotyczące budowy budynku, jest pozbawiona znaczenia dla odpowiedzi na zadane pytanie, ponieważ z art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy wynika, że świadczenie wzajemne może być spełnione również przez osobę trzecią.

67 Aby odpowiedzieć na pytanie trzecie, istotne jest natomiast, by przypomnieć, że w niniejszym przypadku H.E. używa osobiście biura znajdującego się w domu mieszkalnym, w 100% do celów swojej działalności gospodarczej, i że zdecydował się on zaliczyć to pomieszczenie w całości do majątku swojego przedsiębiorstwa. Wydaje się również, że zainteresowany dysponuje faktycznie tym pomieszczeniem jak właściciel i spełnia tym samym warunek, który wynika z orzecznictwa powołanego w pkt 64 niniejszego wyroku.

68 Należy dodać, że H.E. domaga się odliczenia kwoty naliczonego podatku VAT, która odpowiada części dobra używanego przez niego wyłącznie do celów zawodowych i którą zdecydował się traktować jako jeden ze składników majątku przedsiębiorstwa.

69 W takich okolicznościach jak te w sprawie przed sądem krajowym biuro nie może rodzić prawa do odliczenia po stronie innego podmiotu niż H.E., z tym skutkiem, że nie ma ryzyka wystąpienia w tym przypadku sytuacji, która stanowiłaby oszustwo lub nadużycie.

70 Żądanie H.E. zmierzające do uzyskania całości podatku VAT naliczonego od tego biura powinno być w tych warunkach uznane za zgodne z systemem odliczeń, który ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT należnego lub zapłaconego w ramach jego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ciężaru podatkowego neutralność jakiejkolwiek działalności gospodarczej, niezależnie od jej celu lub rezultatu, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama podatkowi VAT (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Zita Modes, pkt 38).

71 Wynika z tego, że podmiot, który podobnie jak H.E. zaliczył w całości pomieszczenie używane jako biuro do majątku swojego przedsiębiorstwa, powinien mieć możliwość skorzystania z odliczenia całego podatku VAT doliczonego bezpośrednio do różnych elementów składających się na cenę tej części budynku. Gdyby mógł odliczyć jedynie część podatku VAT, którego koszty poniósł w związku z tym pomieszczeniem używanym w całości do celów czynności podlegających opodatkowaniu — część określoną według stosunku jego udziału we współwłasności do całego budynku — podmiot ten nie zostałby całkowicie uwolniony od ciężaru podatku dotyczącego dobra, którego używa do celów działalności gospodarczej, co byłoby sprzeczne z zasadą neutralności.

72 Powyższa wykładnia jest również zgodna z zasadą równego traktowania, która stanowi konsekwencję zasady neutralności.

73 W ten sposób dwaj podatniiy, którzy znajdują się obiektywnie w takiej samej sytuacji, w której każdy z nich używa w sposób wyłączny takiej samej części budynku jako biura, które zalicza do swojego przedsiębiorstwa, są traktowani w sposób identyczny, ponieważ mają prawo do odliczenia takiej samej kwoty naliczonego podatku VAT. Natomiast, gdy jeden z nich jest właścicielem wyłącznym budynku, podczas gdy drugi posiada tylko udział we własności, różnica w ich sytuacji brana jest pod uwagę w ten sposób, że pierwszy z nich korzysta z możliwości odliczenia naliczonego podatku VAT w wysokości 100%, skoro tylko zdecyduje się zaliczyć w całości do swojego przedsiębiorstwa budynek używany do celów mieszanych, podczas gdy kwota odliczenia podatku VAT drugiego z nich nie może być nigdy wyższa od podatku VAT, który poniósł on rzeczywiście, to znaczy kwoty podatku odpowiadającej jego udziałowi we współwłasności (tj. 25% w sprawie rozpatrywanej przed sądem krajowym).

74 W świetle całej poprzedzającej argumentacji na pytanie trzecie należy udzielić odpowiedzi, iż w przypadku gdy dwoje małżonków pozostających we wspólnocie małżeńskiej nabywa dobro inwestycyjne, którego część jest używana w sposób wyłączny do celów zawodowych przez jedno z małżonków będących współwłaścicielami, to współmałżonek ten korzysta z prawa do odliczenia całości podatku VAT naliczonego od części dobra, którego używa do celów swojego przedsiębiorstwa, o ile odliczona kwota nie przekracza udziału podatnika we współwłasności tego dobra.

W przedmiocie pytania czwartego

75 Pytanie to zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 18 ust. 1 lit. a) oraz art. 22 ust. 2 szóstej dyrektywy wymagają dla możliwości wykonania prawa do odliczenia, w takich okolicznościach jak mające miejsce w sprawie przed sądem krajowym, aby podatnik posiadał fakturę wystawioną na swoje nazwisko i wskazującą części ceny i podatku VAT odpowiadające jego udziałowi we współwłasności, czy też faktura wystawiona bez rozróżnienia na oboje małżonków będących współwłaścicielami i bez wzmianki o takim podziale jest wystarczająca do tego celu.

76 W tym zakresie wynika w szczególności z art. 22 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy, zarówno w jej wersji pierwotnej, jak i zmienionej dyrektywą 91/680, że do celów wykonania prawa do odliczenia faktura powinna wskazywać wyraźnie cenę bez podatku, jak również należny od niej podatek oddzielnie dla każdej stawki, jak też jakiekolwiek zwolnienia.

77 Wynika z tego, że poza wymogami minimalnymi szósta dyrektywa nie przewiduje innych obowiązkowych danych, o których mowa w czwartym pytaniu prejudycjalnym.

78 Prawdą jest, że zgodnie z art. 22 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy państwa członkowskie ustalają kryteria, według których można określić, kiedy dokument może być uznany za fakturę, a na podstawie ust. 8 tego artykułu państwa te dysponują uprawnieniem do nałożenia innych obowiązków, które uznają za konieczne do prawidłowego poboru podatku i uniknięcia oszustw podatkowych.

79 Republika Federalna Niemiec wykorzystuje tę ostatnią możliwość. W owym państwie członkowskim UStG stanowi również, że faktury powinny zawierać w szczególności nazwisko i adres odbiorcy świadczenia, ilość i zwyczajową nazwę handlową dostarczanego towaru lub charakter i zakres świadczonych usług, jak również wynagrodzenie za dokonanie czynności.

80 Jednakże, jak to przypomniała Komisja, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem do celów wykonania prawa do odliczenia wymóg innych danych na fakturze, poza wskazanymi w art. 22 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy, powinien być ograniczony do tego, co niezbędne dla zapewnienia poboru podatku VAT i jego kontroli przez organy podatkowe. Ponadto dane takie nie powinny ze względu na ich liczbę lub złożoność techniczną czynić wykonania prawa do odliczenia praktycznie niemożliwym lub nadmiernie trudnym (wyrok z dnia 14 lipca 1988 r. w sprawach połączonych 123/87 i 330/87 Jeunehomme i EGI, Rec. str. 4517, pkt 17). Również środki, do których przyjęcia są upoważnione państwa członkowskie na podstawie art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy celem zapewnienia prawidłowego poboru podatku i uniknięcia oszustw podatkowych, nie powinny wykraczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tych celów. Nie mogą one być więc wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność podatku VAT, która stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez stosowne ustawodawstwo wspólnotowe (wyrok z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach połączonych od C-110/98 do C-147/98 Gabalfrisa i in., Rec. str. I-1577, pkt 52, oraz wyrok z dnia 19 września 2000 r. w sprawie C-454/98 Schmeink & Cofreth i Strobel, Rec. str. I-6973, pkt 59).

81 W takiej sprawie jak ta przed sądem krajowym nie ma żadnego ryzyka oszustwa lub nadużycia, ponieważ przypadek ten dotyczy bardzo szczególnego rodzaju wspólnoty, to znaczy faktycznej współwłasności między małżonkami, która sama nie ma statusu podatnika i wewnątrz której jedynie jedno z małżonków wykonuje działalność gospodarczą z tym skutkiem, że wykluczone jest, aby faktury, mimo że wystawione na nazwisko „pan i pani E." i niewskazujące części ceny i podatku VAT odpowiadającego udziałowi każdego z małżonków we współwłasności, mogły być użyte przez małżonka niebędącego podatnikiem lub przez samą wspólnotę celem ponownego otrzymania odliczenia tej samej kwoty podatku VAT.

82 W tych okolicznościach odmowa małżonkowi będącemu podatnikiem prawa do odliczenia z tego tylko powodu, że faktury nie zawierają danych przewidzianych przez właściwe prawo krajowe, byłaby niezgodna z zasadą proporcjonalności.

83 Wynika stąd, że na pytanie czwarte należy udzielić odpowiedzi, iż art. 18 ust. 1 lit. a) oraz art. 22 ust. 3 szóstej dyrektywy nie wymagają dla wykonywania prawa do odliczenia w takich okolicznościach jak mające miejsce w sprawie przed sądem krajowym, aby podatnik posiadał fakturę wystawioną na swoje nazwisko i wskazującą części ceny i podatku VAT odpowiadające jego udziałowi we współwłasności. Faktura wystawiona bez rozróżnienia na oboje małżonków będących współwłaścicielami i bez wzmianki o takim podziale jest wystarczająca do tego celu.

W przedmiocie kosztów

84 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

Szósta dyrektywa 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, zarówno w wersji pierwotnej, jak i wynikającej z dyrektywy Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniającej wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającej szóstą dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych, winna być interpretowana w następujący sposób:

— **osoba, która nabywa dom lub zleca jego budowę celem zamieszkania w nim z rodziną, występuje jako podatnik i w związku z tym korzysta z prawa do odliczenia na podstawie art. 17 szóstej dyrektywy 77/388, w przypadku gdy używa pomieszczenia znajdującego się w tym budynku jako biura do celów wykonywania, choćby tylko ubocznie, działalności gospodarczej w rozumieniu art. 2 i 4 tej dyrektywy i zalicza tę część budynku do majątku swojego przedsiębiorstwa;**

— **jeżeli wspólnota wynikająca z małżeństwa, która nie ma osobowości prawnej i nie wykonuje sama działalności gospodarczej w rozumieniu szóstej dyrektywy 77/388, dokonuje zamówienia dobra inwestycyjnego, to współwłaściciele tworzący tę wspólnotę powinni być do celów stosowania tej dyrektywy uznani za odbiorców tego świadczenia;**

— **jeżeli dwoje małżonków pozostających we wspólnocie małżeńskiej nabywa dobro inwestycyjne, którego część jest używana w sposób wyłączny do celów zawodowych przez jedno z małżonków będących współwłaścicielami, to współmałżonek ten korzysta z prawa do odliczenia całości podatku od wartości dodanej naliczonego od części dobra, którego używa do celów swojego przedsiębiorstwa, o ile odliczona kwota nie przekracza udziału podatnika we współwłasności tego dobra;**

— **artykuł 18 ust. 1 lit. a) oraz art. 22 ust. 3 szóstej dyrektywy 77/388 nie wymagają dla wykonywania prawa do odliczenia w takich okolicznościach jak mające miejsce w sprawie przed sądem krajowym, aby podatnik posiadał fakturę wystawioną na swoje nazwisko i wskazującą części ceny i podatku od wartości dodanej odpowiadające jego udziałowi we współwłasności. Faktura wystawiona bez rozróżnienia na oboje małżonków będących współwłaścicielami i bez wzmianki o takim podziale jest wystarczająca do tego celu.**

Podpisy