OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
ANTONIA TIZZANA
przedstawiona w dniu 11 listopada 2004 r. [1]

1. Postanowieniem z dnia 29 sierpnia 2002 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 23 stycznia 2003 r., Bundesfinanzhof (Niemcy) zwrócił się do Trybunału z czterema pytaniami prejudycjalnymi dotyczącymi 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 [2] (zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

I — Ramy prawne

A — *Przepisy wspólnotowe*

3. W niniejszej sprawie istotne znaczenie mają przepisy szóstej dyrektywy definiujące pojęcie podatnika (art. 4), jak również określające prawo do odliczeń (art. 17) i zasady wykonywania tego prawa (art. 18 i 22).

2. Sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy i w jakim zakresie podatnik, który wraz ze swoim małżonkiem wybudował lub nabył budynek mieszkalny, może odliczyć od podatku VAT, który zobowiązany jest zapłacić, podatek VAT zapłacony przy nabyciu lub budowie części budynku, której używa do celów wykonywania swojej działalności zawodowej.

4. Artykuł 4 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.

1 — Język oryginału: włoski.
2 — Dz.U. L 145, str. 1.

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. W odniesieniu do prawa do odliczeń art. 17 ust. 2 stanowi:

„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 [3];

[...]".

6. Natomiast w kwestii zasad wykonywania prawa do odliczeń art. 18 stanowi:

„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;

[...]".

3 — W okresie, w którym miały miejsce zdarzenia omawiane w niniejszej sprawie, art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy został zmieniony dyrektywą Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniającą wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. L 376, str. 1). W wyniku tej zmiany, która nie ma żadnego wpływu na wynik niniejszej sprawy, lecz która powinna tu zostać dla porządku wspomniana, przywołany przepis obecnie stanowi: „[o] ile towary i usługi są częścią 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 [...]".

7. Z kolei art. 22 ust. 3 stanowi:

„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" [4].

4 — Również dla porządku należy wspomnieć, że dyrektywa 91/680/EWG zmieniła także art. 22 ust. 3 szóstej dyrektywy w następujący sposób:
„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 osob[y] 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.
[...]".

B — *Przepisy krajowe*

8. Dla niniejszej sprawy znaczenie mają § § 14 i 15 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG") w brzmieniu obowiązującym w latach od 1991 do 1993.

9. Paragraf 14, zatytułowany „Wystawianie faktur", stanowi:

„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 transakcji na rzecz przedsiębiorstwa innego podatnika — musi, 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).

[...]"[5].

10. Paragraf 15, zatytułowany „Odliczenie podatku naliczonego", stanowi:

„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 [...]"[6].

II — Stan faktyczny i postępowanie

11. Spór w postępowaniu przed sądem krajowym jest wynikiem decyzji Finanzamt Bergisch Gladbach (zwanego dalej „Finanzamt") odmawiającej H. E. (zwanemu dalej również „skarżącym") prawa do odliczenia od podatku VAT, który zobowiązany był on zapłacić na rzecz organu podatkowego, podatku VAT zapłaconego przy budowie części nabytego wspólnie z małżonką domu, którą to część przeznaczył on na biuro.

5 — Tłumaczenie nieoficjalne.

6 — Tłumaczenie nieoficjalne.

12. Jak wynika z postanowienia odsyłającego, pod koniec 1990 r. małżonkowie E. nabyli prawo współwłasności gruntu, przy czym udział H. E. wynosił jedną czwartą, a udział jego małżonki — trzy czwarte.

13. Następnie zlecili oni różnym przedsiębiorstwom budowę domu mieszkalnego na tym gruncie. Podczas rozprawy przed Trybunałem H.E. uściślił, że udziały jego i jego małżonki we współwłasności budynku odpowiadały ich udziałom we współwłasności gruntu i wynosiły, odpowiednio, jedną czwartą i trzy czwarte.

14. Wszystkie faktury wystawiane były przez przedsiębiorstwa budowlane na „małżonków E.".

15. Z postanowienia odsyłającego wynika również, że H. E., niezależnie od zatrudnienia w ramach stosunku pracy, wykonywał uboczną działalność zawodową autora tekstów specjalistycznych, dla potrzeb której używał jednego z pomieszczeń w wybudowanym domu. Ponieważ powierzchnia tego pomieszczenia stanowiła 12% powierzchni całkowitej domu, H. E. w deklaracjach podatkowych VAT za lata od 1991 do 1993 dokonał odliczeń od należnego podatku VAT kwoty równej 12% podatku VAT zapłaconego z tytułu budowy tego domu.

16. Jednakże Finanzamt odmówił uznania tych odliczeń, ponieważ w jego ocenie inwestorem i odbiorcą robót budowlanych nie był H. E., lecz wspólnota utworzona przez oboje małżonków, na których wystawione zostały faktury. Zdaniem Finanzamt, wspólnota ta nie wykonywała działalności gospodarczej, zatem nie przysługiwało jej prawo do żadnych odliczeń.

17. Na powyższą decyzję H.E. wniósł skargę do Finanzgericht.

18. Uwzględniając częściowo skargę, Finanzgericht, w odróżnieniu od Finanzamt, orzekł, że nie ma znaczenia, że faktury zostały wystawione na oboje małżonków, oraz uznał H.E. za rzeczywistego odbiorcę robót budowlanych w zakresie dotyczącym pomieszczenia biurowego, przyznając tym samym skarżącemu prawo do dokonania odliczenia części podatku VAT zapłaconego od tych robót. Jednakże zdaniem Finanzgericht H.E. był właścicielem budynku, a zatem i znajdującego się w nim biura, tylko w jednej czwartej. W związku z tym kwota odliczenia nie mogła wynosić — jak tego domagał się H. E. — 12% podatku VAT zapłaconego z tytułu budowy domu, lecz tylko jedną czwartą z owych 12%.

19. Zarówno Finanzamt, jak i H.E., zaskarżyli powyższy wyrok do Bundesfinanzhof, który został postawiony wobec dwóch całkowicie przeciwstawnych stanowisk.

20. Zdaniem Finanzamt, wobec braku innych wskazań w chwili zlecania robót, jak i później, w chwili wystawiania faktur, tylko wspólnota obojga małżonków powinna być uznana za odbiorcę usług (robót) budowlanych na gruncie § 15 UStG. Jeden ze współwłaścicieli, samodzielnie, nie może zatem dokonać nawet częściowego odliczenia podatku VAT zapłaconego z tytułu tych robót.

21. Natomiast zdaniem H.E., prawo do odliczeń mu przysługiwało; wbrew wyrokowi pierwszej instancji prawo to obejmowało cały podatek VAT zapłacony z tytułu budowy biura, to jest 12% łącznej kwoty podatku VAT. To wyłącznie on korzystał bowiem z tej części domu, a zatem powinien zostać uznany za jedynego odbiorcę usług.

22. Z kolei Bundesfinanzhof uważa, że problem ten można rozstrzygnąć na gruncie prawa krajowego, ponieważ zgodnie z jego własnym orzecznictwem:

— w przypadku gdy zamówienie zostało złożone wspólnie przez kilka osób, które łącznie nie posiadają statusu (podatkowego) samodzielnego podmiotu prawa (spółki osobowej lub kapitałowej), każdy ze współwłaścicieli jest uważany za odbiorcę świadczeń w stosunku do przysługującego mu udziału we współwłasności, chyba że uzgodnili oni inaczej [7];

— w czasie istotnym dla niniejszej sprawy nie było żadnych wyraźnych ograniczeń co do odliczeń podatkowych przy budowie i urządzaniu „pomieszczenia należącego do mieszkania, lecz wydzielonego z pozostałej powierzchni mieszkalnej i używanego wyłącznie lub prawie wyłącznie do celów działalności gospodarczej lub zawodowej" („biuro domowe") [8];

— w przypadku nabycia na współwłasność dobra używanego tylko przez jednego ze współwłaścicieli na potrzeby swego przedsiębiorstwa, współwłaściciel ten może dokonać odliczenia podatku naliczonego, w kwocie odpowiadającej jego udziałowi we współwłasności [9];

7 — Zobacz wyroki Bundesfinanzhof (BFH) z dnia 1 lutego 2001 r., V R 79/99, BFHE 194, 488, BFH/NV 2001, 989, i z dnia 7 listopada 2000 r. V R 49/99, BFHE 194, 270, BFH/NV 2001, 402, a także z dnia 16 maja 2002 r., V R 15/00, BFH/NV 2002, 1346.

8 — W kwestii definicji „biura domowego" zob. pismo federalnego ministerstwa finansów z dnia 16 czerwca 1998 r., IV B 2-S 2145-59/98, Rn 7, BStBl. I 1998, 863.

9 — Zobacz wyrok Bundesfinanzhof z dnia 1 października 1998 r., V R 31/98, BFHE 187, 78, BFH/NV 1999, 575.

— okoliczność, że faktury zostały wystawione na małżonków E., nie stanowi przeszkody dla dokonania odliczenia podatku naliczonego [10].

23. Jednakże, powziąwszy wątpliwości co do zgodności powyższego rozstrzygnięcia z prawidłową wykładnią szóstej dyrektywy, Bundesfinanzhof, na podstawie art. 234 WE, zwrócił 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?

W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pierwsze pytanie:

2. 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?

W przypadku odpowiedzi twierdzącej na drugie pytanie:

3. 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 pod-

10 — Zobacz wyroki Bundesfinanzhof w sprawach BFH/NV 2002, 1346, oraz BFHE 194, 270, BFH/NV 2001, 402.

atku 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?".

24. W postępowaniu przed Trybunałem uwagi na piśmie złożyli: skarżący, Finanzamt oraz Komisja. Skarżący oraz Komisja przedstawili również uwagi ustne podczas rozprawy w dniu 23 września 2004 r.

małżonków budynku na cele mieszkalne, używanego w części przez jedno z małżonków w charakterze biura, do celów wykonywania jego działalności zawodowej.

Stanowiska stron

26. Odnosząc się do powyższych pytań, Finanzamt, opierając się głównie na przepisach krajowych zauważa, że w przypadku nabycia lub budowy budynku przez kilka osób wspólnie, które łącznie nie posiadają statusu samodzielnego podmiotu prawa, jednemu ze współwłaścicieli przysługuje prawo do dokonania odliczenia naliczonego podatku VAT, tylko jeżeli: i) w chwili zawarcia umowy sprzedaży lub umowy o roboty budowlane oświadczył on, jaką część nieruchomości przeznacza na cele swojej działalności gospodarczej; oraz ii) z tytułu tej umowy została wystawiona faktura wykazująca wyraźnie jego udział w cenie i wysokości podatku. Tylko w taki sposób można jasno stwierdzić, czy i w jakim zakresie jeden ze współwłaścicieli samodzielnie jest odbiorcą dostawy podlegającej opodatkowaniu.

III — Analiza prawna

25. Sąd krajowy przedłożył cztery pytania dotyczące nabycia lub budowy przez oboje

27. Natomiast innego zdania są skarżący oraz Komisja; z przyczyn, które wskażę

w dalszej części niniejszej analizy prawnej, dochodzą oni do wniosku, że:

— osoba, która nabywa lub zleca budowę budynku na cele mieszkalne, działa w charakterze podatnika, jeżeli używa pomieszczenia znajdującego się w tym budynku w charakterze biura, do celów wykonywania swojej działalności zawodowej, oraz jeżeli zaliczy to biuro do majątku swojego przedsiębiorstwa;

— jeżeli kilka osób tworzących wspólnotę, która nie stanowi samodzielnego podmiotu wykonującego działalność gospodarczą, nabywa dobro inwestycyjne, to każdy ze współwłaścicieli z osobna musi być traktowany jako odbiorca tego rodzaju dostawy;

— w przypadku nabycia przez oboje małżonków na współwłasność dobra inwestycyjnego, które jest używane do celów zawodowych tylko przez jednego z nich, małżonek ten ma prawo do odliczenia zapłaconego podatku VAT odpowiadającego części dobra inwestycyjnego używanej do celów jego działalności gospodarczej.

28. W tym ostatnim punkcie opinie skarżącego i Komisji częściowo od siebie odbiegają. Według Komisji, prawo do odliczenia zapłaconego podatku VAT w kwocie odpowiadającej części dobra inwestycyjnego używanej do celów zawodowych uzależnione jest od warunku, czy prawo krajowe upoważnia małżonka wykonującego działalność opodatkowaną podatkiem VAT do rozporządzania całością dobra inwestycyjnego jak właściciel. Jeżeli prawo krajowe stanowi inaczej, to zdaniem Komisji, małżonek ten ma prawo do odliczenia jedynie kwoty odpowiadającej wielkości jego udziału we współwłasności.

29. Skarżący i Komisja zgadzają się natomiast w ocenie, że małżonkowi wykonującemu opodatkowaną działalność nie można odmówić prawa do odliczenia z tego powodu, iż posiada on jedynie fakturę wystawioną na oboje małżonków, bez wskazania ceny i podatku odpowiadających jego udziałowi we współwłasności.

W przedmiocie określenia odbiorcy świadczenia w przypadku budowy lub nabycia na współwłasność (pytanie drugie)

30. W celu udzielenia sądowi krajowemu odpowiedzi należy moim zdaniem rozpocząć od pytania drugiego i na wstępie ustalić, czy

w przypadku gdy kilka osób tworzących wspólnotę w częściach ułamkowych lub wspólnotę małżeńską, która sama nie wykonuje działalności gospodarczej, zamawia jakieś dobro inwestycyjne, to odbiorcą zamówionego świadczenia lub dostawy jest ta wspólnota, czy też poszczególni współwłaściciele.

31. Jak można było zauważyć, Bundesfinanzhof wyjaśnił, że zgodnie z jego orzecznictwem, każdy ze współwłaścicieli jest uważany za odbiorcę w części odpowiadającej jego udziałowi we współwłasności, chyba że umowa stanowi inaczej (zob. powyżej punkt 22).

32. Moim zdaniem stanowisko takie nie stoi w sprzeczności z szóstą dyrektywą i z ustanowionym przez nią wspólnym systemem.

33. Jak już wskazałem, system ten przewiduje, że w przypadku każdej czynności podlegającej opodatkowaniu podatek VAT podlega zapłacie dopiero po odliczeniu kwoty podatku naliczonego od kosztów różnych składników tworzących cenę dóbr i usług, a kolei system odliczeń skonstruowany jest w taki sposób, że jedynie podatnicy mogą odliczyć podatek VAT naliczony od towarów i usług, od podatku VAT, który zobowiązani są zapłacić.

34. To właśnie w tym kontekście należy rozpatrywać art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy, zgodnie z którym 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".

35. Ponadto art. 17 szóstej dyrektywy stanowi w ust. 1, że „[p]rawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny", a w ust. 2 upoważnia podatnika, „[o] ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu", do odliczenia „od podatku, który zobowiązany jest zapłacić [...] należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika".

36. Na podstawie powyższego można stwierdzić, że „system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego w ramach dokonywania przez niego jakichkolwiek czynności w ramach działalności gospodarczej". Wspólny system podatku VAT gwarantuje zatem, „że wszelkie czynności w ramach działalności gospodarczej, niezależnie od ich celu lub wyniku, opodatkowane są w sposób

całkowicie neutralny, pod warunkiem że same są objęte podatkiem VAT" [11].

37. Dlatego też uważam za słuszne twierdzenie Komisji, że wspólnota utworzona przez małżonków E. nie może być uznana za podatnika dla celów podatku VAT, będącego odbiorcą świadczenia w postaci budowy obiektu budowlanego.

38. W istocie, jak to zauważył również sąd krajowy, wspólnota taka pozbawiona jest osobowości prawnej, a ponieważ nie wykonuje jako taka żadnej samodzielnej działalności gospodarczej, nie jest ona podatnikiem dla celów podatku VAT w rozumieniu art. 4 ust. 1. Dlatego też dla celów opodatkowania podatkiem VAT nie posiada ona samodzielnego statusu i nie zajmuje pozycji pomiędzy podmiotami świadczącymi usługi budowlane a osobami małżonków, którzy w konsekwencji muszą być uznani za rzeczywistych odbiorców tych usług.

39. Stanowisko takie, jak słusznie twierdzi skarżący, zgodne jest również z przywołaną wyżej zasadą neutralności podatku VAT. W istocie gdyby za odbiorcę usług uznać wspólnotę, która nie ma osobowości prawnej, nie jest podatnikiem i nie może w związku z tym dokonywać żadnych odliczeń, to w efekcie współwłaściciel, który wykonuje działalność gospodarczą, zostałby całkowicie pozbawiony możliwości dokonania przewidzianego prawem odliczenia, a w konsekwencji zostałby obciążony podatkiem VAT zapłaconym w ramach wykonywania tej działalności.

40. Z powyższych powodów uważam, że w przypadku gdy kilka osób tworzących wspólnotę w częściach ułamkowych lub wspólnotę małżeńską, która nie ma osobowości prawnej i która jako taka nie wykonuje żadnej samodzielnej działalności gospodarczej, zamawia dobro inwestycyjne, to odbiorcami zamówionego świadczenia lub dostawy w rozumieniu szóstej dyrektywy są poszczególni współwłaściciele, a nie wspólnota.

W przedmiocie ustalenia, czy indywidualny podmiot budujący lub nabywający budynek mieszkalny i używający jego części dla celów zawodowych, posiada status podatnika (pytanie pierwsze)

41. Zadając pytanie pierwsze, sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy indywidualny podmiot budujący lub nabywający budynek

11 — Wyrok z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie C-268/83 Rompelman, Rec. str. 655, pkt 19.

mieszkalny działa w charakterze podatnika, jeżeli zamierza używać część tego budynku jako biura dla wykonywania ubocznej samodzielnej działalności gospodarczej.

42. W tej kwestii ponownie zwracam uwagę, że w rozumieniu art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy podatnikiem jest „każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [niezależnie od jej miejsca] działalność gospodarczą, [...] bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności" oraz że procedura odliczania podatku VAT jest skonstruowana w taki sposób, że tylko osoby posiadające status podatnika „mogą odliczać podatek VAT obciążający towary i usługi, od podatku VAT, który zobowiązan[e] są zapłacić" [12].

43. Należy również przypomnieć, w ślad za Komisją, że w sprawie Lennartz Trybunał wyjaśnił, iż „osoba, która nabywa towary dla celów działalności gospodarczej w rozumieniu art. 4, dokonuje tych czynności w charakterze podatnika" oraz że dla ustalenia, czy w danym przypadku podatnik nabył towary dla celów działalności gospodarczej, należy wziąć pod uwagę „wszystkie okoliczności sprawy, w tym charakter tych towarów oraz okres pomiędzy nabyciem towarów a ich użyciem do celów działalności gospodarczej podatnika" [13].

44. Z postanowienia odsyłającego wynika, że w okresie, którego dotyczy spór, (1991–1993) skarżący wykonywał uboczną działalność jako autor tekstów specjalistycznych i że w ramach wykonywania tej działalności, mającej bez wątpienia charakter samodzielnej działalności gospodarczej, korzystał w sposób wyłączny z części budynku nabytego wraz z małżonką, od chwili jego przekazania [14]. Na podstawie przywołanego wyżej orzecznictwa oraz w świetle ustaleń faktycznych dokonanych przez sąd krajowy sądzę, że H.E. nabywając budynek działał w charakterze podatnika w rozumieniu art. 4 szóstej dyrektywy.

45. Nie można ponadto twierdzić, że skarżący utracił ten status z powodu używania jedynie części budynku do celów działalności gospodarczej.

46. Skarżący i Komisja słusznie podnieśli, że zgodnie ze stanowiskiem Trybunału „nabywając dobro inwestycyjne do celów zarówno zawodowych, jak i prywatnych", podatnik może według wyboru: i) traktować to dobro „jako dobro należące do majątku przedsię-

12 — Ww. wyrok w sprawie Rompelman, pkt 16.

13 — Wyrok z dnia 11 lipca 1991 r. w sprawie C-97/90 Lennartz, Rec. str. I-3795, pkt 14 i 21.

14 — Zobacz postanowienie odsyłające, część I i II, pkt 2 lit. a).

biorstwa, od którego podatek VAT podlega co do zasady całkowitemu odliczeniu", ii) „pozostawić je w całości w ramach majątku prywatnego, wyłączając je tym samym całkowicie z systemu podatku VAT" albo iii) zaliczyć je do majątku przedsiębiorstwa jedynie w części przeznaczonej do używania do celów zawodowych (tak jak w tym przypadku zrobił to H.E.) [15].

47. Wybór, polegający na użyciu dóbr do celów działalności zawodowej jedynie w części, nie stanowi przesłanki utraty przez nabywcę tego dobra statusu podatnika. Przeciwnie, jest to jedna z możliwości przysługujących podatnikom w ramach systemu ustanowionego przez szóstą dyrektywę, której celem jest właśnie zapewnienie, aby z zgodnie z zasadą neutralności ponosili oni „ciężar podatku od wartości dodanej tylko w przypadku, gdy dotyczy on towarów lub usług, z których korzystają dla prywatnego użytku, a nie dla celów działalności zawodowej podlegającej opodatkowaniu" [16].

48. Z wyżej przedstawionych powodów uważam zatem, że osoba, która ubocznie wykonuje samodzielną działalność gospodarczą w rozumieniu art. 4 szóstej dyrektywy, działa w charakterze podatnika budując lub nabywając budynek mieszkalny, jeżeli przeznacza jego część dla celów wykonywania tej działalności i w ten sposób jej używa.

W przedmiocie zakresu prawa do odliczeń (pytanie trzecie)

49. Zadając pytanie trzecie sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy w przypadku gdy małżonkowie nabywają dobro inwestycyjne (nieruchomość) na współwłasność w częściach ułamkowych, której część używana jest przez jednego z nich do celów prowadzenia samodzielnej działalności gospodarczej, małżonek ten uprawniony jest do dokonania odliczenia: i) podatku zapłaconego z tytułu budowy tej części nieruchomości, której używa [trzecie pytanie, lit. b)], czy ii) ułamka podatku, odpowiadającego jego udziałowi we współwłasności, zapłaconego z tytułu budowy tej części nieruchomości, której używa [pytanie trzecie, lit. a)].

50. Jak rozumiem, gdyby Bundesfinanzhof kierował się własnym orzecznictwem, przychyliłby się do tego ostatniego stanowiska i uznałby prawo współwłaściciela do dokonania odliczenia podatku naliczonego w wysokości odpowiadającej jego udziałowi we współwłasności. Oznaczałoby to potwierdzenie wyroku pierwszej instancji, w którym

15 — Zobacz wyrok z dnia 8 marca 2001 r. w sprawie C-415/98 Backsi, Rec. str. I-1831, pkt 26 i 26. Zobacz również ww. wyrok w sprawie Lennartz, pkt 26, oraz wyrok z dnia 4 października 1995 r. w sprawie C-291/92 Armbrecht, Rec. str. I-2775, pkt 20.

16 — Wyrok w ww. sprawie Armbrecht, pkt 20.

Finanzgericht ustalił kwotę odliczenia nie na 12% podatku VAT zapłaconego z tytułu budowy domu (to znaczy całego podatku VAT zapłaconego z tytułu budowy biura), lecz tylko na jedną czwartą z owych 12%.

51. W związku z tym należy ponownie przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału „nabywając dobro inwestycyjne do celów zarówno zawodowych, jak i prywatnych" podatnik ma trzy możliwości: i) „traktować [je] jako dobro należące do majątku przedsiębiorstwa, od którego podatek VAT podlega co do zasady całkowitemu odliczeniu", ii) „pozostawić je w całości w ramach majątku prywatnego", a wówczas żadna część podatku VAT naliczonego od nabycia dobra nie podlega odliczeniu, iii) zaliczyć je jedynie w części — jak to uczynił skarżący w niniejszej sprawie — do majątku przedsiębiorstwa, co oznaczałoby, że prawo do odliczenia przewidziane w art. 17 ust. 2 lit. a) przysługuje tylko w odniesieniu do tej części dobra inwestycyjnego, która przeznaczona jest na cele działalności gospodarczej, w takim stosunku w jakim pozostaje użytek zawodowy do użytku prywatnego [17].

52. Jeśli to ostatnie stanowisko jest prawidłowe w przypadku, w którym dobro przeznaczone do „mieszanego" użytku jest wyłączną własnością podatnika, to moim zdaniem w odmiennym przypadku, takim jak rozważany w niniejszym postępowaniu, w którym podatnik jest jedynie współwłaścicielem dobra, należałoby uznać, w ślad za Bundesfinanzhof, że ma on prawo do odliczenia proporcjonalnego, odpowiadającego jego udziałowi we współwłasności tego dobra, używanego częściowo do celów działalności gospodarczej.

53. Jest tak z dwóch powodów. Po pierwsze, stanowisko takie jest moim zdaniem zgodne z zasadą neutralności, na którą powoływałem się już wyżej. Współwłaściciel powinien zapłacić podatek VAT od budowy lub nabycia części dobra używanego do celów zawodowych tylko w wymiarze odpowiadającym jego udziałowi. W świetle tej zasady powinien on być zatem uwolniony od ciężaru podatku VAT naliczonego od tej części dobra w wymiarze odpowiadającym jego udziałowi.

54. W niniejszej sprawie H.E. oświadczył, że jest współwłaścicielem budynku, a zatem i jego części używanej do celów zawodowych (biura), tylko w jednej czwartej. Można zatem przyjąć, że podatek VAT z tytułu budowy biura zapłacił on w wymiarze odpowiadającym jego udziałowi, to jest w jednej czwartej, a pozostałe trzy czwarte zapłaciła jego żona. Podobnie można przyjąć, że podatek VAT z tytułu budowy pozostałej części domu używanej na cele mieszkalne zapłacił on w wymiarze odpowiadającym jego udziałowi (również w jednej czwartej).

17 — Zobacz ww. wyrok w sprawie Bakcsi, pkt 25 i 26, oraz ww. wyroki w sprawach: Lennartz, pkt 26, oraz Armbrecht, pkt 20 i 21.

55. Jeżeli tak właśnie było, to moim zdaniem, zgodnie z zasadą neutralności skarżący nie może odliczyć całego podatku VAT zapłaconego (*przez niego i przez jego małżonkę*) z tytułu budowy biura, lecz tylko jedną czwartą. W przeciwnym razie H. E. odliczyłby podatek VAT wyższy od tego, który rzeczywiście zapłacił z tytułu budowy biura, a także zostałby de facto zwolniony od podatku VAT od pozostałej części budynku przeznaczonego na cele mieszkalne, który zapłacił organowi podatkowemu nie jako osoba wykonująca samodzielną działalność gospodarczą, a jako konsument.

56. Po drugie, prezentowane tu stanowisko wydaje mi się zgodne z zasadą równego traktowania. Jeżeli według przywołanego wyżej orzecznictwa podatnik, który jest wyłącznym właścicielem dobra przeznaczonego do „mieszanego" użytku i który przeznacza część tego dobra na potrzeby swojego przedsiębiorstwa, może odliczyć podatek VAT naliczony od nabycia (budowy) tego dobra proporcjonalnie do części, której używa do celów zawodowych, to przyjęcie takiego samego rozwiązania w odmiennym przypadku, gdy tak jak w niniejszej sprawie, podatnik jest tylko właścicielem części tego dobra, miałoby charakter dyskryminujący.

57. Można również twierdzić, podobnie jak Komisja, że zakres odliczenia mógłby zależeć od ustalonych przez małżonków zasad dotyczących współwłasności lub małżeńskiego ustroju majątkowego oraz że w związku z tym prezentowane wyżej stanowisko powinno zostać odrzucone, w przypadku gdy zgodnie z tymi zasadami jeden ze współwłaścicieli miałby nieograniczone prawo rozporządzania całą rzeczą. Obawiam się jednak, że w takiej sytuacji zostałby zniweczony cel dyrektywy, którym jest właśnie ustanowienie „wspólnego systemu podatku od wartości dodanej". W efekcie przyjęcia tego stanowiska zakres prawa do odliczenia różniłby się bowiem w poszczególnych państwach członkowskich w zależności od treści właściwych krajowych przepisów prawa cywilnego.

58. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby na trzecie pytanie odpowiedzieć, że podatnik, który wraz z małżonkiem nabywa określone dobro na współwłasność w częściach ułamkowych i który używa części tego dobra do celów wykonywania swojej samodzielnej działalności gospodarczej, ma prawo, na podstawie art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, do odliczenia od podatku VAT, który zobowiązany jest zapłacić, ułamka podatku VAT odpowiadającego jego udziałowi we współwłasności, zapłaconego z tytułu nabycia tej części dobra, której używa on do celów zawodowych.

W przedmiocie wymagań dotyczących faktury (pytanie czwarte)

59. Zadając pytanie czwarte, sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy art. 18 i 22 szóstej dyrektywy wymagają, aby podatnik, który buduje lub nabywa dobro inwestycyjne wraz z małżonkiem na współwłasność i który

używa części tego dobra do celów swojej samodzielnej działalności zawodowej, mógł wykonywać prawo do odliczenia tylko pod warunkiem, że posiada fakturę wystawioną na jego nazwisko i wskazującą części ceny i podatku odpowiadające jego udziałowi we współwłasności, czy też na gruncie przywołanych przepisów wystarczająca jest faktura wystawiona na oboje współwłaścicieli-małżonków, bez wzmianki o takim podziale.

60. Bundesfinanzhof uważa, że zgodnie z jego własnym orzecznictwem faktura taka jak wystawiona skarżącemu i jego żonie, to znaczy na „małżonków H. E.", jest wystarczająca do dokonania odliczenia zapłaconego podatku VAT przez samego skarżącego [18]. Jednakże Bundesfinanzhof zastanawia się, czy właściwe przepisy szóstej dyrektywy nie stanowią przeszkody dla dokonania takiego odliczenia.

61. W związku z tym należy wskazać, że zgodnie z art. 18 ust. 1 lit. a) „w celu wykonania prawa do odliczeń, podatnik musi [...] posiadać fakturę, sporządzoną zgodnie z art. 22 ust. 3". Ten ostatni przepis przewiduje z kolei, że „[f]aktura wskazuje wyraźnie cenę bez podatku, jak również należny od niej podatek oddzielnie dla każdej stawki, jak też jakiekolwiek zwolnienia" [lit. b)] oraz że „[p]aństwa członkowskie ustalają kryteria, według których można określić, kiedy dokument może być uznany za fakturę" [19].

62. Jak słusznie zauważyła Komisja, przepisy te ustalają jedynie trzy minimalne wymagania (wskazanie ceny bez podatku, należnego podatku oddzielnie dla każdej stawki oraz, w odpowiednich przypadkach, zwolnień), które musi spełniać faktura, aby mogło powstać prawo do odliczenia. Jednakże nie określają one żadnych dalszych wymagań dla przypadków nabycia dobra na współwłasność, w szczególności nie wymagają, aby faktura wskazywała części ceny i podatku odpowiadające udziałom nabywców we współwłasności.

63. W konsekwencji jeżeli w takim przypadku przepisy krajowe nie wymagają podania tego rodzaju informacji, to moim zdaniem nie ma żadnych podstaw do uznania faktury, spełniającej podane wyżej minimalne wymagania, za nieodpowiednią, a co za tym idzie — do odmowy podatnikowi używającemu nabytego dobra częściowo do celów zawodowych prawa do odliczenia przysługującego mu na mocy art. 17 ust. 2 lit. a).

18 — Zobacz postanowienie odsyłające, część II pkt 3.

19 — Zobacz przypis 4.

64. Z podanych wyżej powodów proponuję, aby na czwarte pytanie odpowiedzieć, że art. 18 ust. 1 i 22 ust. 3 szóstej dyrektywy nie wymagają od podatnika, który buduje lub nabywa dobro inwestycyjne wraz z małżonkiem na współwłasność i który używa części tego dobra do celów swojej samodzielnej działalności zawodowej, posiadania faktury wystawionej na jego nazwisko i wskazującej części ceny i podatku odpowiadające jego udziałowi we współwłasności, w celu wykonania przez niego prawa do odliczenia przewidzianego w art. 17 ust. 2 lit. a) tej dyrektywy.

IV — Wnioski

65. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał udzielił następujących odpowiedzi na pytania prejudycjalne przedstawione przez Bundesfinanzhof:

1) Osoba, która ubocznie wykonuje samodzielną działalność gospodarczą w rozumieniu art. 4 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, działa w charakterze podatnika budując lub nabywając budynek mieszkalny, jeżeli przeznacza jego część dla celów wykonywania tej działalności i w ten sposób jej używa.

2) W przypadku gdy kilka osób tworzących wspólnotę w częściach ułamkowych lub wspólnotę małżeńską, która nie ma osobowości prawnej i która jako taka nie wykonuje żadnej samodzielnej działalności gospodarczej, zamawia dobro inwestycyjne, to odbiorcami zamówionego świadczenia lub dostawy w rozumieniu szóstej dyrektywy są poszczególni współwłaściciele, a nie wspólnota.

3) Podatnik, który wraz z małżonkiem nabywa określone dobro na współwłasność w częściach ułamkowych i który używa części tego dobra do celów wykonywania swojej samodzielnej działalności gospodarczej, ma prawo, na podstawie art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, do odliczenia od podatku VAT, który zobowiązany jest zapłacić, ułamka podatku VAT odpowiadającego jego udziałowi we współwłasności, zapłaconego z tytułu nabycia tej części dobra, której używa do celów zawodowych.

4) Artykuł 18 ust. 1 i 22 ust. 3 szóstej dyrektywy nie wymagają od podatnika, który buduje lub nabywa dobro inwestycyjne wraz z małżonkiem na współwłasność i który używa części tego dobra do celów swojej samodzielnej działalności zawodowej, posiadania faktury wystawionej na jego nazwisko i wskazującej części ceny i podatku odpowiadające jego udziałowi we współwłasności.