

**Sprawa C-25/03**

**Finanzamt Bergisch Gladbach**

**przeciwko**

**H. E.**

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof)

Szósta dyrektywa VAT – Budowa domu mieszkalnego przez małżonków we wspólnocie, która jako taka nie wykonuje działalności gospodarczej – Używanie pomieszczenia przez jednego ze współwłaścicieli do celów zawodowych – Status podatnika – Prawo do odliczenia – Zasady wykonywania – Wymagania dotyczące faktury

Opinia rzecznika generalnego A. Tizzano przedstawiona w dniu 11 listopada 2004 r. I?0000

Wyrok Trybunału (druga izba) z dnia 21 kwietnia 2005 r. I?0000

**Streszczenie wyroku**

1. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Podatnicy – Pojęcie – Osoba, która nabyła budynek celem zamieszkania w nim z rodziną, ale używa jego części do celów wykonywania działalności gospodarczej i zalicza tę część do majątku swojego przedsiębiorstwa – Zaliczenie*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 2, 4 i 17)

2. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Odliczenie podatku naliczonego – Nabycie dobra inwestycyjnego przez wspólnotę wynikającą z małżeństwa – Uznanie małżonków będących współwłaścicielami za odbiorców świadczenia, które daje prawo do odliczenia kwoty z mażonków występujących indywidualnie*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 17)

3. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Odliczenie podatku naliczonego – Nabycie dobra inwestycyjnego przez dwoje małżonków we wspólnocie – Używanie części dobra przez jednego ze współwłaścicieli do celów swojego przedsiębiorstwa – Przysługujące temu współwłaścicielowi prawo do odliczenia kwoty podatku naliczonego od tej części dobra – Przesłanka – Odliczona kwota nieprzekraczająca udziału podatnika we współwłasności tego dobra*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 17)

4. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Odliczenie podatku naliczonego – Obowiązki podatnika – Posiadanie faktury zawierającej pewne informacje – Nabycie budynku przez dwoje małżonków we wspólnocie – Używanie części budynku przez jednego ze współwłaścicieli do celów zawodowych – Wymóg posiadania przez niego faktury wystawionej na jego nazwisko i wskazującej części ceny i podatku odpowiadające jego udziałowi we współwłasności – Brak* (dyrektywa Rady 77/388, art. 18 ust. 1 lit. a) i art. 22 ust. 3)

1. Osoba, która nabywa dom lub zleca jego budowę celem zamieszkania w nim z rodziną, działając w charakterze podatnika i w związku z tym korzysta z prawa do odliczenia na podstawie art. 17 szóstej dyrektywy 77/388, zarówno w wersji pierwotnej, jak i zmienionej dyrektywą 91/680, 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.

(por. pkt 52 i sentencja)

2. Jeżeli wspólnota wynikająca z małżeństwa, która nie ma osobowości prawnej i nie wykonuje sama działalności gospodarczej w rozumieniu szóstej dyrektywy 77/388, zarówno w wersji pierwotnej, jak i wynikającej z dyrektywy 91/680, dokonuje zamówienia dobra inwestycyjnego, to współwłaściciele tworzący tę wspólnotę powinni być do celów stosowania tej dyrektywy uznani za odbiorców tego świadczenia.

Z uwagi bowiem na to iż taka wspólnota nie jest podatnikiem i z tego względu nie może ona odliczać naliczonego podatku od wartości dodanej, takie prawo do odliczenia należy zgodnie z zasadą neutralności przyznać małżonkom występującym indywidualnie, o ile mają oni status podatnika.

(por. pkt 57, 58 i sentencja)

3. Jeżeli dwoje małżonków pozostających we wspólnocie małżeńskiej nabywa dobro inwestycyjne, którego część jest używana w sposób wyzczynny do celów zawodowych przez jedno z małżonków będących współwłaścicielami, to wspólmażonek ten korzysta z prawa do odliczenia części 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.

Gdyby dany podmiot mógł odliczyć jedynie część podatku, którego koszty poniósł w związku z częścią używaną w całości do celów czynności podlegających opodatkowaniu – część określonej według stosunku jego udziału we współwłasności do całego budynku – nie zostałby on całkowicie uwolniony od ciężaru podatku dotyczącego dobra, którego używa do celów działalności gospodarczej, co byłoby sprzeczne z zasadą neutralności.

(por. pkt 71, 74 i sentencja)

4. Artykuł 18 ust. 1 lit. a) oraz art. 22 ust. 3 szóstej dyrektywy 77/388, zarówno w wersji pierwotnej, jak i wynikającej z dyrektywy 91/680, nie wymagają dla wykonywania prawa do odliczenia, aby podatnik, który nabył we wspólnocie ze swoim małżonkiem budynek używany w części do celów zawodowych, posiadał fakturę wystawioną na swoje nazwisko i wskazującą część 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.

(por. pkt 83 i sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 21 kwietnia 2005 r. (\*)

Szósta dyrektywa VAT – Budowa domu mieszkalnego przez małżonków we wspólnocie, która jako taka nie wykonuje działalności gospodarczej – Używanie pomieszczenia przez jednego ze współwłaścicieli do celów zawodowych – Status podatnika – Prawo do odliczenia – Zasady wykonywania – Wymagania dotyczące faktury

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,

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: ujedliwniona 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) (zwaną dalej „szóstą dyrektywę”).

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, stanowiłoby tytuł II „Zakres przedmiotowy”: „Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega:

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

4 Artykuł 4 szóstej dyrektywy, stanowiłoby tytuł IV „Podatnicy”, stanowi:

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

2. Działalność gospodarcza określona w ust. 1 obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi, w szczególności 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 osiągnięcia 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 odliczenia”, zamieszczonym w tytule XI o nazwie „Odliczenia”:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny [z chwili 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 obejmować 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 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) – posiada 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 jakiegokolwiek 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 jakiegokolwiek 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 prowadziły 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 znajduj?cej zastosowanie w latach podatkowych 1991–1993 (zob. odpowiednio BGBl. 1991 I, str. 351, oraz BGBl. 1993 I, str. 566) rozpatrywanych w post?powaniu przed s?dem krajowym, sformu?owane s? nast?puj?co:

#### „Paragraf 14 Wystawianie faktur

1) Je?eli podatnik dokonuje dostawy towarów lub ?wiadczenia us?ug podlegaj?cych opodatkowaniu zgodnie z § 1 ust. 1 pkt 1 i 3, to mo?e on, a w zakresie, w jakim dokonuje tych czynno?ci na rzecz przedsi?biorstwa innego podatnika, musi on na jego ??danie wystawi? faktury wykazuj?ce odr?bnie kwot? podatku. Faktury powinny zawiera? nast?puj?ce dane:

1. nazwisko i adres podatnika, który dokonuje dostawy towarów lub ?wiadczenia us?ug;
2. nazwisko i adres odbiorcy dostawy towarów lub ?wiadczonej us?ug;
3. ilo?? i zwyczajow? nazw? handlow? dostarczonych towarów lub charakter i zakres ?wiadczonej us?ug;
4. dat? dostawy towarów lub ?wiadczenia us?ug;
5. wynagrodzenie za dostaw? towarów lub ?wiadczenie us?ug (art. 10) oraz
6. kwot? podatku od wynagrodzenia (pkt 5).

[...]

#### Paragraf 15 Odliczenie podatku naliczonego

1) Podatnik mo?e odliczy? nast?puj?ce kwoty podatku naliczonego:

1. podatek odr?bnie wykazany na fakturach w rozumieniu § 14, które zosta?y mu wystawione przez innych podatników za dostawy towarów lub ?wiadczenie us?ug dokonane do celów jego przedsi?biorstwa. Je?eli wykazana odr?bnie kwota podatku dotyczy czynno?ci, które zosta?y op?acone, zanim jeszcze zosta?y wykonane, mo?e ona zosta? odliczona od momentu, kiedy zosta?a wystawiona faktura i nast?pi?a zap?ata;

[...]”.

12 Jako ?e w swoim postanowieniu odsy?aj?cym Bundesfinanzhof odniós? si? do stanu prawnego, jaki istnieje w tej dziedzinie w Republice Austrii, to nale?y wskaza?, ?e w tym pa?stwie cz?onkowskim art. 12 ust. 2 pkt 2 ustawy z 1994 r. w sprawie podatku obrotowego (Umsatzsteuergesetz, BGBl. 663/1994) przewiduje, co nast?puje:

„Nie s? uznawane za dokonane do celów przedsi?biorstwa dostawy towarów, ?wiadczenie us?ug lub przywóz towarów

a) za które wynagrodzenie nie stanowi z zasady wydatków (kosztów) podlegaj?cych 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 wynosi jedną czwartą, a małżonki – trzy czwarte. Następnie małżonkowie ci zlecieli różnym przedsiębiorstwom budowę domu mieszkalnego na tym gruncie. Podczas rozprawy przez Trybunałem pełnomocnik H. E. uściślił, że w przypadku budynku jego udział we współwłasności wynosi 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 Bezsprzeczne jest, że H. E. używa pomieszczenia w tym domu jako biura do celów wykonywania, równoległe 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, że podlegają one odliczeniu na 12%, co odpowiada 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 wynosi 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 okoliczności, że faktury były wystawione na oboje małżonków, bez ich rozróżnienia, jest w tym kontekście pozbawiona znaczenia.

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

21 Zdaniem Finanzamt należało przeprowadzić rozróżnienie w zależności od tego, czy rozpatrywane przed sądem krajowym usługi zostały dostarczone wspólnocie, czy jednemu z jej członków. Jeżeli to samoż 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, niweczy prawo H. E. do skorzystania z jakiegokolwiek odliczenia.

22 H. E. uznaje tymczasem, że dysponuje wyjątkowym 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 dotyczy 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% rocznej 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 działa, a zatem należałoby uznać, iż oboje małżonkowie są odbiorcami rozważanych świadczeń.

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

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 jednak, czy takie rozstrzygnięcie jest zgodne z szóstą dyrektywą.

27 Przede wszystkim istnieje wątpliwość, czy świadczenia polegające na budowie budynku mieszkalnego, w którym urządzane 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 w adze austriackie wyjątkaj w takim przypadku prawo do odliczenia.

28 W tym kontekście należałoby również ustalić, czy wydatki przeznaczone na budowę biura w miejscu zamieszkania były „ciężkie 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 przysuguje 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 udziałowych 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 rozwią?y w?tpliwo?ci w zakresie orzecznictwa krajowego, zgodnie z którym wymagania dotycz?ce dodatkowych informacji, które maj? si? znale?? w fakturze, odnosz?cych si? do odpowiednich udzia?ów, maj? jedynie charakter poboczny.

31 W takiej w?a?nie sytuacji Bundesfinanzhof postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy osoba, która nabywa lub buduje dom mieszkalny celem zamieszkiwania w nim, dzia?a w charakterze podatnika przy nabyciu lub budowie, je?eli zamierza u?ywa? jednego z pomieszcze? w tym budynku jako biura do celów samodzielnej dzia?alno?ci o charakterze ubocznym?

2) W przypadku odpowiedzi twierdz?cej na pierwsze pytanie:

Czy w przypadku gdy wspólnota w cz??ciach u?amkowych lub wspólnota ma??e?ska, która sama nie prowadzi dzia?alno?ci zawodowej, sk?ada zamówienie na dobro inwestycyjne, nale?y uzna?, ?e nast?puje nabycie przez niepodatnika, który nie ma prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego od nabycia, czy te? nale?y uzna?, ?e wspó?w?a?ciele s? odbiorcami ?wiadcze??

3) W przypadku odpowiedzi twierdz?cej na drugie pytanie:

Je?eli ma??onkowie nabywaj? dobro inwestycyjne na wspó?w?asno?? w cz??ciach u?amkowych i jest ono u?ywane do celów zawodowych wy??cznie przez jednego ze wspó?w?a?cicieli, to czy prawo do odliczenia mo?e zosta? wykonane

a) przez tego wspó?w?a?ciciela wy??cznie do wysoko?ci cz??ci podatku naliczonego odpowiadaj?cej jego udzia?owi we wspó?w?asno?ci,

czy

b) wspó?w?a?ciciel ten mo?e zgodnie z art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy odliczy? ca?? kwot? podatku naliczonego odpowiadaj?c? cz??ci, w jakiej u?ywa tego dobra do celów zawodowych (z zastrze?eniem 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 zosta? wystawiona na nazwisko tylko tego wspó?w?a?ciciela-ma??onka – i zawiera? u?amek ceny i u?amek podatku odpowiadaj?ce jego udzia?owi – czy te? wystarczaj?ca jest taka faktura, która zosta?a wystawiona wspó?w?a?cicielom-ma??onkom bez uwidocznienia tego podzia?u?”.

## Uwagi wst?pne

32 Na wst?pie nale?y przypomnie?, ?e z akt sprawy wynika, i?:

- ma??onkowie E. nabyli wspólnie grunt i zlecili wybudowanie na nim obj?tego wspó?w?asno?ci? domu mieszkalnego;
- w ramach utworzonej w ten sposób przez wspó?ma??onków E. wspólnoty udzia? m??a wynosi jedn? czwart?, a ma??onki – trzy czwarte, i to zarówno w odniesieniu do gruntu, jak i domu;
- poza prac? najemn? H. E. wykonuje uboczn? samodzieln? dzia?alno?? zawodow? autora

tekstów specjalistycznych;

- do celów tej ostatniej dzia?alno?ci u?ywa w sposób wy??czny jednego pomieszczenia we wspólnym domu jako biura; jest bezspornym, ?e pomieszczenie to stanowi 12% ??cznej powierzchni mieszkalnej budynku;
- ma??onka H. E. nie wykonuje ?adnej dzia?alno?ci gospodarczej w rozumieniu szóstej dyrektywy i nigdy nie korzysta?a z tego biura;
- wspólnota ma??e?ska ma??onków E. nie wykonuje jako taka dzia?alno?ci gospodarczej w rozumieniu szóstej dyrektywy i nie ma osobowo?ci prawnej ani autonomicznej zdolno?ci do czynno?ci prawnej;
- wobec tego, ?e ani ma??onka H. E., ani owa wspólnota ma??e?ska nie maj? statusu podatnika, nie przys?uguje im na podstawie szóstej dyrektywy prawo do odliczenia;
- faktury dotycz?ce budowy domu wystawione s? bez wyszczególnienia na ma??onków E. i nie wskazuj? u?amka ceny ani u?amka podatku VAT odpowiadaj?cych udzia?owi ka?dego z ma??onków we wspó?w?asno?ci;
- H. E. ??da odliczenia podatku VAT naliczonego od ca?ego biura u?ywanego przez niego do celów wy??cznie zawodowych, to jest 12%, mimo ?e posiada 25% udzia?u we wspó?w?asno?ci budynku.

33 To w?a?nie w kontek?cie tych okoliczno?ci charakteryzuj?cych spraw? przed s?dem krajowym nale?y udzieli? odpowiedzi na pytania prejudycjalne.

34 Celem udzielenia odpowiedzi nale?y doda?, ?e w zakresie art. 17 i art. 22 szóstej dyrektywy nie mo?na rozró?nia? mi?dzy wersji pierwotn? a wersji wynikaj?c? z dyrektywy 91/680, poniewa? winno si? uzna? na potrzeby wyk?adni, jakiej ma dokona? Trybuna? w niniejszej sprawie, ?e maj? one w istocie identyczn? tre??.

### **W przedmiocie pytania pierwszego**

35 Pytaniem tym s?d krajowy zmierza w istocie do uzyskania odpowiedzi, czy osoba nabywaj?ca dom lub zlecaj?ca jego budow?, celem zamieszkiwania w nim ze swoj? rodzin?, dzia?a w charakterze podatnika i czy przys?uguje jej na podstawie art. 17 szóstej dyrektywy prawo do odliczenia, w sytuacji gdy u?ywa ona pomieszczenia w tym budynku jako biura do celów wykonywania ubocznej dzia?alno?ci gospodarczej w rozumieniu art. 2 i art. 4 tej dyrektywy.

36 Nale?y tu przede wszystkim przypomnie?, ?e szósta dyrektywa ustanowi?a wspólny system podatku VAT opieraj?cy si? w szczególno?ci na jednolitej definicji czynno?ci podlegaj?cych 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 zwi?zku z art. 4 tej dyrektywy wynika, ?e opodatkowaniu podatkiem VAT podlegaj? jedynie te czynno?ci, które maj? charakter gospodarczy, je?eli s? one dokonywane na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego przez podatnika, dzia?aj?cego w takim charakterze.

38 W ?wietle art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy podatnikiem jest ka?da osoba wykonuj?ca samodzielnie i niezale?nie od jej miejsca jeden z rodzajów dzia?alno?ci gospodarczej okre?lonej w ust. 2 tego artyku?u, bez wzgl?du na cel czy te? rezultaty takiej dzia?alno?ci.

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 osiągnięcia 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 Tien, 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 Tien, 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 jeżeli tylko ubocznie – samodzielnie 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 matką i którego jest współwłaścicielem.

45 Okoliczności, 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, wyliczając je tym samym całościowo 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 działa 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 Powyższe wykadni 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 działalnooci zawodowej.

49 Jak sżownie podkreliła Komisja, bezpodstawne sż wtpliwoci wyrażone przez sżd krajowy w kwestii tego, czy czynnooc taka jak ta w sprawie przed sżdem krajowym mieoci siż w zakresie przedmiotowym szóstej dyrektywy.

50 Pozbawiona jest bowiem znaczenia okolicznooc, że inne państwo członkowskie (jak w tym wypadku Republika Austrii) wyacza prawo do odliczenia w przypadku biura znajducego siż w mieszkaniu, majc na uwadze wspólny charakter systemu podatku VAT, jak też cel harmonizacji, któremu ona sżuży i z którego wynika, że odstępstwa w zakresie prawa do odliczenia sż dozwolone wyacznie w przypadkach wyraźnie wskazanych w szóstej dyrektywie, aby zapewni jej stosowanie w ujednolicony sposób we wszystkich państwach członkowskich.

51 Zresztą w zakresie w jakim sżd krajowy opiera siż na art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, należy stwierdzić przede wszystkim, że nie istnieje w obecnym stanie prawa wspólnotowego akt Rady, który wyaczałby z prawa do odliczenia wydatki niebędące wydatkami ściśle zwiżzanymi z działalnooci gospodarczą, takie jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkowe lub wydatki reprezentacyjne. Ponadto ustawodawstwo niemieckie waciwe w chwili wejcia w życie tej dyrektywy nie zawierało wyaczenia prawa do odliczenia w przypadku biur znajdujących siż 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 Majc 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 zwiżku z tym korzysta z prawa do odliczenia na podstawie art. 17 szóstej dyrektywy 77/388 w zakresie, w jakim używa pomieszczenia znajducego siż w tym budynku jako biura do celów wykonywania, choćby tylko ubocznie, działalnooci gospodarczej w rozumieniu art. 2 i 4 tej dyrektywy i zalicza tż czonoc budynku do majątku swojego przedsiwiorstwa.

### **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 działalnooci gospodarczej w rozumieniu szóstej dyrektywy, skada zamówienie na dobro inwestycyjne, współwaciściele wchodzący w skad tej wspólnoty powinni być uznawani za odbiorców wiadczących do celów zastosowania tej dyrektywy.

54 Z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że wspólnota małżonków E. nie wykonywała sama działalnooci gospodarczej w formie spółki prawa cywilnego wyposażonej we własną podmiotowooc prawną lub jednostki, która mimo że pozbawiona takiej podmiotowości, faktycznie ma zdolnooc do działania w sposób samodzielny. W rzeczywistooci małżonkowie ci ograniczyli siż przy nabyciu gruntu i budowie budynku do czynnooci dokonywanych wyacznie.

55 Owa wspólnota z punktu widzenia podatku VAT nie brała zatem udziału w czynnoociach rozpatrywanych przez sżd 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 mażonkowie 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 zsołona z obojga mażonków nie jest podatnikiem i że z tego względu nie może ona odliczać naliczonego podatku VAT, należy przyznać takie prawo do odliczenia mażonkom 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 mażonków pozostających we wspólnocie małżeńskiej nabywa dobro inwestycyjne, którego działalność jest używana w sposób wyuczony do celów zawodowych przez jedno z mażonków będących współwłaścicielami, to korzysta on z prawa do odliczenia całości podatku VAT naliczonego od działalności dobra, którego używa do celów swojego przedsiębiorstwa, czy też jedynie ułamek 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 mażonków będących współwłaścicielami, bowiem udział młłwa 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% rocznej kwoty naliczonego podatku VAT.

61 H. E. uważa natomiast, że na podstawie szóstej dyrektywy przysuguje mu prawo do odliczenia całej kwoty naliczonego podatku VAT odpowiadającego całości dobra używanego przez niego do celów zawodowych, to znaczy 12% rocznej 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-4393, pkt 34).

64 Jeżeli chodzi w szczególności o 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

czynno?? polegaj?? na przeniesieniu dobra materialnego przez stron?, która przyznaje drugiej stronie prawo do faktycznego dysponowania nim, jak gdyby by??a w??a?icielem tego dobra. Cel szóstej dyrektywy mógłby zosta? zagro?ony, gdyby stwierdzenie dostawy towaru, która jest jedn? z trzech czynno?ci opodatkowanych, zale?a?o od spe?nienia warunków, które zmieniaj? si? w zale?no?ci od prawa cywilnego danego pa?stwa cz?onkowskiego (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 pa?dziernika 1995 r. w sprawie C?291/92 Armbrrecht, Rec. str. I?2775, pkt 13 i 14, jak równie? 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 mo?na przychyli? si? ani do stanowiska s?du krajowego pierwszej instancji, który opiera swoje rozumowanie na systemie w?asno?ci w niemieckim prawie cywilnym, ani do stanowiska bronionego przez Komisj? w jej uwagach pisemnych, zgodnie z którym ??danie H. E. nie mo?e zosta? uwzgl?dnione, je?eli nie przys?uguje mu w ?wietle przepisów krajowych w dziedzinie ustroju ma??e?skiego prawo do dysponowania ca?o?ci? dobra inwestycyjnego.

66 Zreszt? kwestia, czy wspó?w??a?ciele w rzeczywisto?ci zap?acili faktury dotycz?ce budowy budynku, jest pozbawiona znaczenia dla odpowiedzi na zadane pytanie, poniewa? z art. 11 cz??? A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy wynika, ?e ?wiadczenie wzajemne mo?e by? spe?nione równie? przez osob? trzeci?.

67 Aby odpowiedzie? na pytanie trzecie, istotne jest natomiast, by przypomnie?, ?e w niniejszym przypadku H. E. u?ywa osobi?cie biura znajduj?cego si? w domu mieszkalnym, w 100% do celów swojej dzia?alno?ci gospodarczej, i ?e zdecydowa? si? on zaliczy? to pomieszczenie w ca?o?ci do maj?tku swojego przedsi?biorstwa. Wydaje si? równie?, ?e zainteresowany dysponuje faktycznie tym pomieszczeniem jak w??a?iciel i spe?nia tym samym warunek, który wynika z orzecznictwa powo?anego w pkt 64 niniejszego wyroku.

68 Naley doda?, ?e H. E. domaga si? odliczenia kwoty naliczonego podatku VAT, która odpowiada cz???ci dobra u?ywanego przez niego wy??cznie do celów zawodowych i któr? zdecydowa? si? traktowa? jako jeden ze sk?adników maj?tku przedsi?biorstwa.

69 W takich okoliczno?ciach jak te w sprawie przed s?dem krajowym biuro nie mo?e rodzi? prawa do odliczenia po stronie innego podmiotu ni? H. E., z tym skutkiem, ?e nie ma ryzyka wyst?pienia w tym przypadku sytuacji, która stanowi?aby oszustwo lub nadu?ycie.

70 ??danie H. E. zmierzaj?ce do uzyskania ca?o?ci podatku VAT naliczonego od tego biura powinno by? w tych warunkach uznane za zgodne z systemem odlicze?, który ma na celu ca?kowite uwolnienie przedsi?biorcy od ci??aru podatku VAT nale?nego lub zap?aconego w ramach jego dzia?alno?ci gospodarczej. Wspólny system podatku VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ci??aru podatkowego neutralno?? jakiegokolwiek dzia?alno?ci gospodarczej, niezale?nie od jej celu lub rezultatu, pod warunkiem ?e co do zasady podlega ona sama podatkowi VAT (zob. w szczególno?ci ww. wyrok w sprawie Zita Modes, pkt 38).

71 Wynika z tego, że podmiot, który podobnie jak H. E. zaliczy 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 określonej według stosunku jego udziału we współwłasności do całego budynku – podmiot ten nie zostałby całkowicie uwolniony od ciążącego 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 konsekwencją zasady neutralności.

73 W ten sposób dwóch podatników, którzy znajdują się obiektywnie w takiej samej sytuacji, w której każda z nich używa w sposób wyuczony 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 wyuczonym 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 wyuczony 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 wyrażenie ceny bez podatku, jak również należy od niej podatek oddzielnie dla każdej stawki, jak też jakiegokolwiek 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 czeskim UStG stanowi również, że faktury powinny zawierać w szczególności nazwisko i adres odbiorcy świadczenia, ilość i zwyczajowe nazwy handlowe dostarczanego towaru lub charakter i zakres świadczonych usług, jak również wynagrodzenie za dokonanie czynności.

80 Jednakże, jak to przypominała 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 czeskie 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 wspólnoty osności 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 cenę i podatku VAT odpowiadającego udziałowi każdego z małżonków we wspólnoty osności, 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 faktury wystawione na swoje nazwisko i wskazujące cenę i podatku VAT odpowiadające jego udziałowi we wspólnoty osności. Faktura wystawiona bez rozróżnienia na oboje małżonków będących wspólnymi właścicielami 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 Trybuna (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: ujednoliczona 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 samej 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 wyuczony do celów zawodowych przez jedno z małżonków będących współwłaścicielami, to współmałżonek ten korzysta z prawa do odliczenia części 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

\* Język postępowania: niemiecki.