

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

ANTONIA TIZZANA

przedstawiona w dniu 11 listopada 2004 r.(1)

Sprawa C-25/03

Finanzamt Bergisch Gladbach

przeciwko

H. E.

[wniosek o wydanie orzeczenia prejudycjonalnego złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy)]

Podatek VAT – Szósta dyrektywa 77/388/EWG – Budynek mieszkalny – Budowa lub nabycie domu mieszkalnego na współwłasność przez małżonków – Człociowe użycie przez jednego małżonka do celów zawodowych – Osoba podatnika – Dopuszczalność odliczenia – Wymagania dotyczące faktury

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”).

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.

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 odliczenia (art. 17) i zasady wykonywania tego prawa (art. 18 i 22).

4. Artykuł 4 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 też 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. W odniesieniu do prawa do odliczenia 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 odliczenia art. 18 stanowi:

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

a) w odniesieniu do odliczenia określonych w art. 17 ust. 2 lit. a) – posiada fakturę sporządzoną zgodnie z art. 22 ust. 3;

[...]”.

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

„a) Kiedy 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 wyrażenie cen 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)

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 zwyczajowe nazwy handlowe 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, który to częściowo przeznaczył on na biuro.

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 zlecieli 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 ubocznie 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 znajdujących 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 zlecenia 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% rocznej kwoty podatku VAT. To wyjącznie on korzysta bowiem z tej części domu, a zatem powinien zostać uznany za jedyne go 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 zrealizowane wspólnie przez kilka osób, które wyjącznie nie posiadają statusu (podatkowego) samodzielnego podmiotu prawa (spółki osobowej lub kapitałowej), kiedy 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 wyjącznie lub prawie wyjącznie 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);
- okoliczności, że faktury zostały wystawione na małżonków E. nie stanowi przeszkody dla dokonania odliczenia podatku naliczonego(10).

23. Jednakże, powziwszy wątpliwości co do zgodności powyższego rozstrzygnięcia z prawidłami wykładni szóstej dyrektywy, Bundesfinanzhof, na podstawie art. 234 WE, zwrócił

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?

W przypadku odpowiedzi twierd?cej na pierwsze pytanie:

2. 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??

W przypadku odpowiedzi twierd?cej na drugie pytanie:

3. 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?”.

24. W post?powaniu przed Trybuna?em uwagi na pi?mie z?o?yli: skar??cy, Finanzamt oraz Komisja. Skar??cy oraz Komisja przedstawili równie? uwagi ustne podczas rozprawy w dniu 23 wrze?nia 2004 r.

III – Analiza prawna

25. S?d krajowy przed?o?y? cztery pytania dotycz?ce nabycia lub budowy przez oboje ma??onków budynku na cele mieszkalne, u?ywanego w cz??ci przez jedno z ma??onków w charakterze biura, do celów wykonywania jego dzia?alno?ci zawodowej.

Stanowiska stron

26. Odnosz?c si? do powy?szych pyta?, Finanzamt, opieraj?c si? g?ównie na przepisach krajowych zauwa?a, ?e w przypadku nabycia lub budowy budynku przez kilka osób wspólnie, które ??cznie nie posiadaj? statusu samodzielnego podmiotu prawa, jednemu ze wspó?w?a?cicieli przys?uguje prawo do dokonania odliczenia naliczonego podatku VAT, tylko je?eli: i) w chwili zawarcia umowy sprzeda?y lub umowy o roboty budowlane o?wiadczy? on, jak? cz??? nieruchomo?ci przeznacz?a na cele swojej dzia?alno?ci gospodarczej; oraz ii) z tytu?u tej umowy zosta?a wystawiona faktura wykazuj?ca wyra?nie jego udzia? w cenie i wysoko?ci

podatku. Tylko w taki sposób można jasno stwierdzić, czy i w jakim zakresie jeden ze współwłaścicieli samodzielnie jest odbiorcą dostawy podlegającej opodatkowaniu.

27. Natomiast innego zdania są skarżący oraz Komisja; z przyczyn, które wskażą w dalszej części niniejszej analizy prawnej, dochodzą oni do wniosku, że:

- osoba, która nabywa lub zleca budowę budynku na cele mieszkalne, działając 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 wspólną dobrą inwestycyjną, które jest używane do celów zawodowych tylko przez jednego z nich, małżonek ten ma prawo do odliczenia zapłaconego podatku VAT odpowiadającego części dobrej inwestycyjnej używanej do celów jego działalności gospodarczej.

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

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 wspólnocie.

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

30. W celu udzielenia sędziemu krajowemu odpowiedzi należy moim zdaniem rozpocząć od pytania drugiego i na wstępie ustalić, czy w przypadku gdy kilka osób tworzących wspólnotę w częściach udziałowych 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 wspólnocie, 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 odlicze? 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, określony w ust. 2, bez względu na cel czy te 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] 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 małych przedsiębiorców 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 małych przedsiębiorców, 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 uznała wspólnota, 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 celach gospodarczych lub wspólnotę mieszkaniową, 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. Zadaj?c pytanie pierwsze s?d krajowy zmierza do ustalenia, czy indywidualny podmiot buduj?cy lub nabywaj?cy budynek mieszkalny dzia?a w charakterze podatnika, je?eli zamierza u?ywa? cz??? tego budynku jako biura dla wykonywania ubocznej samodzielnej dzia?alno?ci gospodarczej.
42. W tej kwestii ponownie zwracam uwag?, ?e w rozumieniu art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy podatnikiem jest „ka?da osoba wykonuj?ca samodzielnie i niezale?nie od miejsca zamieszkania [niezale?nie od jej miejsca] dzia?alno?? gospodarcz?, [...] bez wzgl?du na cel czy te? rezultaty takiej dzia?alno?ci” oraz ?e procedura odliczania podatku VAT jest skonstruowana w taki sposób, ?e tylko osoby posiadaj?ce status podatnika „mog? odlicza? podatek VAT obci?aj?cy towary i us?ugi, od podatku VAT, który zobowi?zan[e] s? zap?aci?”(12).
43. Nale?y równie? przypomnie?, w ?lad za Komisj?, ?e w sprawie Lennartz Trybuna? wyja?ni?, i? „osoba, która nabywa towary dla celów dzia?alno?ci gospodarczej w rozumieniu art. 4, dokonuje tych czynno?ci w charakterze podatnika” oraz ?e dla ustalenia, czy w danym przypadku podatnik naby? towary dla celów dzia?alno?ci gospodarczej, nale?y wzi?? pod uwag? „wszystkie okoliczno?ci sprawy, w tym charakter tych towarów oraz okres pomi?dzy nabyciem towarów a ich u?yciem do celów dzia?alno?ci gospodarczej podatnika”(13).
44. Z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e w okresie, którego dotyczy spór, (1991–1993) skar??cy wykonywa? uboczn? dzia?alno?? jako autor tekstów specjalistycznych i ?e w ramach wykonywania tej dzia?alno?ci, maj?cej bez w?tpienia charakter samodzielnej dzia?alno?ci gospodarczej, korzysta? w sposób wy??czny z cz???ci budynku nabytego wraz z ma??onk?, od chwili jego przekazania(14). Na podstawie przywo?anego wy?ej orzecznictwa oraz w ?wietle ustale? faktycznych dokonanych przez s?d krajowy s?dz?, ?e H. E. nabywaj?c budynek dzia?a? w charakterze podatnika w rozumieniu art. 4 szóstej dyrektywy.
45. Nie mo?na ponadto twierdzi?, ?e skar??cy utraci? ten status z powodu u?ywania jedynie cz???ci budynku do celów dzia?alno?ci gospodarczej.
46. Skar??cy i Komisja s?uszenie podnie?li, ?e zgodnie ze stanowiskiem Trybuna?u „nabywaj?c dobro inwestycyjne do celów zarówno zawodowych, jak i prywatnych”, podatnik mo?e wed?ug wyboru: i) traktowa? to dobro „jako dobro nale??ce do maj?tku przedsi?biorstwa, od którego podatek VAT podlega co do zasady ca?kowitemu odliczeniu”, ii) „pozostawi? je w ca?o?ci w ramach maj?tku prywatnego, wy??czaj?c je tym samym ca?kowicie z systemu podatku VAT” albo iii) zaliczy? je do maj?tku przedsi?biorstwa jedynie w cz???ci przeznaczonej do u?ywania do celów zawodowych (tak jak w tym przypadku zrobi? to H. E.)(15).
47. Wybór, polegaj?cy na u?yciu dóbr do celów dzia?alno?ci zawodowej jedynie w cz???ci, nie stanowi przes?anki utraty przez nabywc? tego dobra statusu podatnika. Przeciwnie, jest to jedna z mo?liwo?ci przys?uguj?cych podatnikom w ramach systemu ustanowionego przez szóst? dyrektyw?, której celem jest w?a?nie zapewnienie, aby z zgodnie z zasad? neutralno?ci ponosili oni „ci??ar podatku od warto?ci dodanej tylko w przypadku, gdy dotyczy on towarów lub us?ug, z których korzystaj? dla prywatnego u?ytku, a nie dla celów dzia?alno?ci zawodowej podlegaj?cej opodatkowaniu”(16).
48. Z wy?ej przedstawionych powodów uwa?am zatem, ?e osoba, która ubocznie wykonuje samodzieln? dzia?alno?? gospodarcz? w rozumieniu art. 4 szóstej dyrektywy, dzia?a w charakterze podatnika buduj?c lub nabywaj?c budynek mieszkalny, je?eli przeznacza jego cz??? dla celów wykonywania tej dzia?alno?ci i w ten sposób jej u?ywa.

W przedmiocie zakresu prawa do odlicze? (pytanie trzecie)

49. Zadaj?c pytanie trzecie s?d krajowy zmierza do ustalenia, czy w przypadku gdy ma??onkowie nabywaj? dobro inwestycyjne (nieruchomo??) na wspó?w?asno?? w cz??ciach u?amkowych, której cz??? u?ywana jest przez jednego z nich do celów prowadzenia samodzielnej dzia?alno?ci gospodarczej, ma??onek ten uprawniony jest do dokonania odliczenia: i) podatku zap?aconego z tytu?u budowy tej cz??ci nieruchomości, której u?ywa [trzecie pytanie, lit. b)], czy ii) u?amka podatku, odpowiadaj?cego jego udzia?owi we wspó?w?asno?ci, zap?aconego z tytu?u budowy tej cz??ci nieruchomości, której u?ywa [pytanie trzecie, lit. a)].

50. Jak rozumiem, gdyby Bundesfinanzhof kierowa? si? w?asnym orzecznictwem, przychyli?by si? do tego ostatniego stanowiska i uzna?by prawo wspó?w?a?ciciela do dokonania odliczenia podatku naliczonego w wysoko?ci odpowiadaj?cej jego udzia?owi we wspó?w?asno?ci. Oznacza?oby to potwierdzenie wyroku pierwszej instancji, w którym Finanzgericht ustali? kwot? odliczenia nie na 12% podatku VAT zap?aconego z tytu?u budowy domu (to znaczy ca?ego podatku VAT zap?aconego z tytu?u budowy biura), lecz tylko na jedn? czwart? z owych 12%.

51. W zwi?zku z tym nale?y ponownie przypomnie?, ?e zgodnie z orzecznictwem Trybuna?u „nabywaj?c dobro inwestycyjne do celów zarówno zawodowych, jak i prywatnych” podatnik ma trzy mo?liwo?ci: i) „traktowa? [je] jako dobro nale??ce do maj?tku przedsi?biorstwa, od którego podatek VAT podlega co do zasady ca?kowitemu odliczeniu”, ii) „pozostawi? je w ca?o?ci w ramach maj?tku prywatnego”, a wówczas ?adna cz??? podatku VAT naliczonego od nabycia dobra nie podlega odliczeniu, iii) zaliczy? je jedynie w cz??ci – jak to uczyni? skar??cy w niniejszej sprawie – do maj?tku przedsi?biorstwa, co oznacza?oby, ?e prawo do odliczenia przewidziane w art. 17 ust. 2 lit. a) przys?uguje tylko w odniesieniu do tej cz??ci dobra inwestycyjnego, która przeznaczona jest na cele dzia?alno?ci gospodarczej, w takim stosunku w jakim pozostaje u?ytek zawodowy do u?ytku prywatnego(17).

52. Je?li to ostatnie stanowisko jest prawid?owe w przypadku, w którym dobro przeznaczone do „mieszanego” u?ytku jest wy??czn? w?asno?ci? podatnika, to moim zdaniem w odmiennym przypadku, takim jak rozwa?any w niniejszym post?powaniu, w którym podatnik jest jedynie wspó?w?a?cicielem dobra, nale?a?oby uzna?, w ?lad za Bundesfinanzhof, ?e ma on prawo do odliczenia proporcjonalnego, odpowiadaj?cego jego udzia?owi we wspó?w?asno?ci tego dobra, u?ywanego cz??ciowo do celów dzia?alno?ci gospodarczej.

53. Jest tak z dwóch powodów. Po pierwsze, stanowisko takie jest moim zdaniem zgodne z zasad? neutralno?ci, na któr? powo?ywa?em si? ju? wy?ej. Wspó?w?a?ciciel powinien zap?aci? podatek VAT od budowy lub nabycia cz??ci dobra u?ywanego do celów zawodowych tylko w wymiarze odpowiadaj?cym jego udzia?owi. W ?wietle tej zasady powinien on by? zatem uwolniony od ci??aru podatku VAT naliczonego od tej cz??ci dobra w wymiarze odpowiadaj?cym jego udzia?owi.

54. W niniejszej sprawie H. E. o?wiadczy?, ?e jest wspó?w?a?cicielem budynku, a zatem i jego cz??ci u?ywanej do celów zawodowych (biura), tylko w jednej czwartej. Mo?na zatem przy??, ?e podatek VAT z tytu?u budowy biura zap?aci? on w wymiarze odpowiadaj?cym jego udzia?owi, to jest w jednej czwartej, a pozosta?e trzy czwarte zap?aci?a jego ?ona. Podobnie mo?na przy??, ?e podatek VAT z tytu?u budowy pozosta?ej cz??ci domu u?ywanej na cele mieszkalne zap?aci? on w wymiarze odpowiadaj?cym jego udzia?owi (równie? w jednej czwartej).

55. Je?eli tak w?a?nie by?o, to moim zdaniem, zgodnie z zasad? neutralno?ci skar??cy nie mo?e odliczy? ca?ego podatku VAT zap?aconego (*przez niego i przez jego ma??onk?*) z tytu?u budowy biura, lecz tylko jedn? czwart?. W przeciwnym razie H. E. odliczy?by podatek VAT wy?szy

od tego, który rzeczywiście zapłaci z tytułu budowy biura, a także zostałby de facto zwolniony od podatku VAT od pozostałej części budynku przeznaczonego na cele mieszkalne, który zapłaci organowi podatkowemu nie jako osoba wykonująca samodzielnie 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 sądów zasad dotyczących współwłasności lub majątku 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, ułamek podatku VAT odpowiadający 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 część ceny i podatku odpowiadającą 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 odliczenia, podatnik musi [...] posiadać fakturę, sporządzoną zgodnie z art. 22 ust. 3”. Ten ostatni przepis przewiduje z kolei, że „[f]aktura wskazuje wyrażenie cen bez podatku, jak również należy od niej podatek oddzielnie dla każdej stawki, jak też jakiekolwiek zwolnienia” [lit. b)] oraz że „[p]rawa 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, zwolnienie), które musi spełniać faktura, aby mogło powstać prawo do odliczenia. Jednakże nie określają one żadnych dalszych wymagań dla przypadków nabycia dobra na wspólnie, w szczególności nie wymagają, aby faktura wskazywała części ceny i podatku odpowiadające udziałom nabywców we wspólnie.

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).

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 majątkiem na wspólnie 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 wspólnie, 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 udziałowych lub wspólnotę majątkową, 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 wspólnicy, a nie wspólnota.

3) Podatnik, który wraz z majątkiem nabywa określone dobro na wspólnie w częściach udziałowych 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, ułamek podatku VAT odpowiadającego jego udziałowi we wspólnie, 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 majątkiem na wspólnie 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 wspólnie.

1 – Język oryginału: włoski.

2– Dz.U. L 145, str. 1.

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 [...]”.

4– Również dla porządku należy wspomnieć, że dyrektywa 91/680/EWG zmienia 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 dostarczy lub świadczy na rzecz innego podatnika lub osoby[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 jakiegokolwiek zwolnienia.

[...]

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

[...]”.

5– Tłumaczenie nieoficjalne.

6– Tłumaczenie nieoficjalne.

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.

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

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

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, cztery I i II, pkt 2 lit. a).

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.

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.

18– Zobacz postanowienie odsyłające, cztery II pkt 3.

19– Zobacz przypis 4.