

Wydanie tymczasowe

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JULIANE KOKOTT

z dnia 23 kwietnia 2020 r.(1).

Sprawa C-312/19

XT

Pozostali uczestnicy postępowania:

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (najwyższy sąd administracyjny Litwy)]

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Prawo podatkowe – Podatek od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 9 ust. 1 – Pojęcie podatnika – Zdolność do bycia podatnikiem – Zdolność prawna – Przypisanie obrotu podatnikowi – Wspólne działanie kilku osób – Działanie spółki wewnętrznej

I. Wprowadzenie

1. W niniejszej sprawie dwie osoby zaplanowały i zrealizowały przedsięwzięcie budowlane obejmujące kilka budynków, przy czym tylko jedna z nich – strona skarżąca w postępowaniu głównym – występowała aktywnie na zewnątrz. Natomiast jej partner handlowy uczestniczył jedynie w finansowaniu kosztów nabycia w 70%; był jednak także zaangażowany w podejmowanie decyzji dotyczących przedsięwzięcia, a po zakończeniu wspólnego przedsięwzięcia oraz sprzedaży przez stronę skarżącą wybudowanych budynków otrzymał odpowiedni udział.

2. Kto w takiej sytuacji jest wykonującym świadczenie podatnikiem, który zobowiązany jest do zapłaty należnego VAT, jeżeli dwie osoby działają wspólnie, lecz tylko jedna osoba występuje na zewnątrz we własnym imieniu? Odpowiedź ma znaczenie nie tylko dla zobowiązania podatkowego osoby wykonującej świadczenie, lecz także dla prawa do odliczenia przysługującego odbiorcy świadczenia. Potrzebuje on bowiem w tym celu faktury, która musi zawierać nazwę oraz adres podatnika dokonującego sprzedaży.

3. Dotychczasowe orzeczenia Trybunału nie dotyczą sytuacji, w której dana osoba,

pozostają w cieniu (tj. w sposób cichy), uczestniczą w działalności, której inna osoba wykonywała wyjątkowo w swoim własnym imieniu. Trybunał zajmował się dotychczas jedynie zagadnieniem (proporcjonalnego) odliczenia podatku po stronie współwłaściciela w części ułamkowej na podstawie faktury wystawionej na obu współwłaścicieli(2). Tym samym, niniejsza sprawa stanowi okazję do dalszego rozwoju podstawowej problematyki określenia podatnika w przypadku, gdy w działalności uczestniczy dodatkowo osoba trzecia.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

4. Ramy prawa Unii wyznaczają art. 9 ust. 1, art. 193 i art. 287 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej(3) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

5. Artykuł 9 ust. 1 zdanie pierwsze dyrektywy VAT stanowi:

„1. »Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. [...]”.

6. Artykuł 193 dyrektywy VAT dotyczy osoby zobowiązanej do zapłaty VAT i stanowi w brzmieniu obowiązującym w spornych latach:

„Kiedy podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług obowiązany jest do zapłaty VAT [...]”.

7. Artykuł 287 pkt 11 dyrektywy VAT zawiera regulację tak zwanego zwolnienia mających przedsiębiorstw i stanowi:

„Państwa członkowskie, które przystąpiły do Wspólnoty po 1 stycznia 1978 r., mogą przyznać zwolnienie podatnikom, których roczny obrót nie jest większy niż równowartość w walucie krajowej następujących kwot zgodnie z kursem wymiany w dniu ich przystąpienia: [...]”.

(11) Litwa: 29 000 EUR; [...]”.

B. Prawo litewskie

8. Artykuł 2 ust. 15 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (ustawy Republiki Litewskiej o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „ustawą o VAT”) stanowi:

„»Podatnik Republiki Litewskiej« oznacza osobę prawną lub fizyczną Republiki Litewskiej, która prowadzi działalność gospodarczą dowolnego rodzaju, a także przedsiębiorstwo zbiorowego inwestowania z siedzibą w Republice Litewskiej, które nie posiada statusu osoby prawnej i działa jako fundusz inwestycyjny”;

9. Artykuł 71 ust. 1 ustawy o VAT przewiduje:

„Obowiązek rejestracji do celów VAT oraz naliczania VAT i jego zapłaty do budżetu państwa ciąży na podatnikach dostarczających towary i świadczących usługi na terytorium państwa [...]. Osoba, na której ciąży obowiązek rejestracji do celów VAT, składa wniosek o rejestrację do celów VAT”.

10. Artykuł 71 ust. 2 ustawy o VAT w drodze odstępstwa stanowi:

„Niezależnie od [art. 71 ust. 1 ustawy o VAT] podatnik Republiki Litewskiej nie jest obowiązany do

złożenia wniosku o rejestrację do celów VAT i naliczania VAT oraz jego zapłaty do budżetu państwa w sposób określony [...], jeżeli całkowita roczna kwota wynagrodzenia otrzymanego za towary dostarczone lub usługi świadczone na terytorium państwa w ramach wykonywania działalności gospodarczej nie przekracza w ostatnich 12 miesiącach 155 000 litów litewskich (LTL). VAT jest naliczany począwszy od miesiąca, w którym ten limit zostaje przekroczony. VAT nie jest naliczany od dostarczonych towarów i świadczonych usług, za które wynagrodzenie nie przekracza wskazanej kwoty 155 000 LTL. [...]”.

III. Postępowanie główne

11. Strona skarżąca w postępowaniu głównym (zwana dalej „stroną skarżącą”) i inna osoba fizyczna (zwana dalej „partnerem handlowym”) zawarły w dniu 19 lutego 2010 r. umowę o wspólnym przedsięwzięciu w celu współpracy przy budowie budynku mieszkalnego w Wilnie (Litwa) lub jego okolicach.

12. W dniu 25 kwietnia 2010 r. strona skarżąca i jej partner handlowy postanowili o zakupie działki rolnej o powierzchni 0,5 ha w rejonie wileńskim. W dniu 27 kwietnia 2010 r. strona skarżąca i właściciele rzeczonych działki podpisali umowę jej sprzedaży. Partner handlowy wniosł 70% ceny sprzedaży, a strona skarżąca wniosła 30% ceny sprzedaży. Partner handlowy i strona skarżąca podjęli decyzję o wpisaniu jako właściciela działki strony skarżącej.

13. W dniu 5 maja 2010 r. strona skarżąca i partner handlowy postanowili o budowie zespołu pięciu budynków, a także o zobowiązaniu strony skarżącej do załatwienia wszelkich formalności związanych z uzyskaniem dokumentów niezbędnych do przeprowadzenia budowy oraz o powierzeniu spółce z ograniczoną odpowiedzialnością działającej pod firmą Konsela (zwanej dalej „Konsela UAB”), której dyrektorem byłaby strona skarżąca, zarządzania przebiegiem budowy.

14. W dniu 2 listopada 2010 r. strona skarżąca otrzymała wydane przez samorząd rejonu wileńskiego i wystawione na jej nazwisko pozwolenie na budowę pięciu budynków na działce. W dniu 22 kwietnia 2010 r. zawarto umowę o roboty budowlane, która została podpisana przez stronę skarżącą jako klienta i przedstawiciela Konsela UAB. W dniu 15 lutego 2011 r. wykonawca wystawił fakturę VAT za budowę budynków nr 1–4, a w dniu 11 lutego 2013 r. – fakturę VAT za budowę budynku nr 5.

15. W dniu 2 grudnia 2010 r. strona skarżąca i partner handlowy postanowili o sprzedaży budynku nr 1 wraz z częścią działki oraz o wykorzystaniu uzyskanej z tego tytułu kwoty na potrzeby budowy. Przedmiotowa nieruchomość została sprzedana na mocy umowy sprzedaży z dnia 14 grudnia 2010 r. zawartej pomiędzy stroną skarżącą a kupującymi (osobami fizycznymi).

16. W dniu 10 stycznia 2011 r. strona skarżąca i partner handlowy zawarli umowę, w której postanowili o rozwinięciu umowy o wspólnym przedsięwzięciu z dnia 19 lutego 2010 r. i o podziale majątku oraz zobowiązań. Na mocy przedmiotowej umowy podjęto decyzję o rozwinięciu umowy o wspólnym przedsięwzięciu i przyznaniu partnerowi handlowemu prawa do wytworzonych składowików majątku (budynków nr 4 i 5). Strona skarżąca zobowiązała się z kolei, że do 2017 r. wyrówna partnerowi handlowemu różnicę między wniesionymi przez niego wkładami a otrzymanym udziałem w majątku wspólnego przedsięwzięcia w kwocie 300 000 LTL (86 886 EUR).

17. Zgodnie z tą umową budynki nr 2 i 3 przypadły stronie skarżącej i zostały następnie wraz z odpowiadającymi im częściami działki sprzedane odpowiednio w dniu 30 maja 2011 r. i w dniu 13 listopada 2012 r.

18. W dniu 1 lutego 2013 r. strona skarżąca i partner handlowy sporządzili akt przeniesienia

(zbycia) w?asno?ci, w którym zapisano, ?e – zgodnie z postanowieniami umowy z dnia 10 stycznia 2011 r. – strona skar??ca przenosi na partnera handlowego prawo w?asno?ci budynków nr 4 i 5 ??cznie z odpowiadaj?cymi im cz??ciami dzia?ki.

19. W drodze decyzji z dnia 6 lutego 2013 r. podj?tej stosownie do umowy o wspólnym przedsi?wzi?ciu z dnia 19 lutego 2010 r. strona skar??ca i partner handlowy postanowili, ?e strona skar??ca sprzeda budynek nr 5 wraz z odpowiadaj?c? mu cz??ci? dzia?ki, która to nieruchomo??, zgodnie z zapisami w ksi?gach wieczystych, stanowi?a w?asno?? strony skar??cej, i natychmiast przeka?e partnerowi handlowemu otrzyman? z tego tytu?u kwot?. Przedmiotowa nieruchomo?? zosta?a sprzedana osobie prawnej z siedzib? na Litwie w drodze umowy sprzeda?y z dnia 13 lutego 2013 r.

20. Strona skar??ca i partner handlowy nie traktowali tych czynno?ci sprzeda?y nieruchomo?ci dokonanych w dniach 14 grudnia 2010 r., 30 maja 2011 r., 13 listopada 2012 r. oraz 13 lutego 2013 r. jako dzia?alno?ci (gospodarczej) podlegaj?cej opodatkowaniu VAT, w zwi?zku z czym nie naliczyli i nie wskazali kwoty VAT do zap?aty przez kupuj?cych, a ponadto nie zadeklarowali i nie zap?acili VAT oraz nie skorzystali z prawa do odliczenia VAT.

21. Po przeprowadzeniu w odniesieniu do strony skar??cej kontroli podatkowej za lata 2010–2013 w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych i VAT miejscowy organ podatkowy uzna? rozpatrywane dostawy za pojedyncz? dzia?alno?? podlegaj?c? opodatkowaniu VAT i stwierdzi?, ?e strona skar??ca jest podatnikiem zobowi?zanym do zap?aty VAT w odniesieniu do wszystkich tych dostaw.

22. Przy obliczaniu nale?nego VAT miejscowy organ podatkowy z urz?du stwierdzi?, i? stronie skar??cej przys?uguje prawo do odliczenia VAT z tytu?u wspomnianych powy?ej faktur VAT wystawionych przez Konsela UAB, oraz obliczy? zaskar?on? kwot? VAT do zap?aty, uwzgl?dniaj?c prawo do odliczenia VAT z tytu?u nabycia (budowy) wspomnianych powy?ej budynków.

23. Strona skar??ca zosta?a zobowi?zana do zap?aty wyliczonego VAT w wysoko?ci 39 586,71 EUR wraz z odsetkami za zw?ok? w wysoko?ci 11 695 EUR. Decyzj? Vilniaus apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija (krajowego inspektoratu podatkowego w Wilnie) z dnia 3 listopada 2015 r. zatwierdzono t? decyzj? podatkow?. Skarga na ow? decyzj? zosta?a oddalona przez Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (krajowy inspektorat podatkowy przy ministerstwie finansów Republiki Litewskiej) decyzj? z dnia 3 marca 2016 r.

24. Skargi wniesione przez stron? skar??c? zosta?y równie? oddalone decyzj? Mokestini? gin?? komisija (komisji do spraw sporów podatkowych) z dnia 18 lipca 2016 r. oraz orzeczeniem Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalnego s?du administracyjnego w Wilnie, Litwa). Strona skar??ca zaskar?y?a wyrok oddalaj?cy skarg? do Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (najwy?szego s?du administracyjnego Litwy).

IV. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym i post?powanie przed Trybuna?em

25. Postanowieniem z dnia 10 kwietnia 2019 r. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (najwy?szy s?d administracyjny Litwy) zwróci? si? do Trybuna?u, na podstawie art. 267 TFUE, z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

1. Czy art. 9 ust. 1 i art. 193 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e w okoliczno?ciach takich jak te w rozpatrywanej sprawie osoba fizyczna taka jak strona skar??ca

nie może zostać uznana za prowadzącą „samodzielnie” analizowaną działalność (gospodarczą) i obowiązują do zapłaty samodzielnie podatku od wartości dodanej od kwestionowanych dostaw, tj. czy – w rozumieniu art. 9 ust. 1 i art. 193 dyrektywy [VAT] – podatnikiem odpowiedzialnym za wykonanie owych zobowiązań jest wspólne przedsięwzięcie/partnerstwo (uczestnicy wspólnego przedsięwzięcia w ujściu rocznym, a w niniejszej sprawie – strona skarżąca i jej partner handlowy w ujściu rocznym), które w świetle prawa krajowego nie jest uznawane za podatnika i nie posiada osobowości prawnej, a nie jedynie sama osoba fizyczna taka jak strona skarżąca?

2. W razie udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: Czy art. 193 dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że w okolicznościach takich jak te w rozpatrywanej sprawie VAT jest płacony indywidualnie przez każdego z uczestników (w niniejszej sprawie – przez stronę skarżącą i jej partnera handlowego) wspólnego przedsięwzięcia/partnerstwa, które to wspólne przedsięwzięcie/partnerstwo nie jest, w świetle prawa krajowego, uznawane za podatnika i nie posiada osobowości prawnej, od każdej kwoty przez nich otrzymanej (lub im należnej) tytułem wynagrodzenia za podlegające opodatkowaniu dostaw nieruchomości? Czy art. 287 dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że w okolicznościach takich jak te w niniejszej sprawie roczny obrót, o którym mowa w owym przepisie, ustala się z uwzględnieniem całości wpływów ze wspólnego przedsięwzięcia (otrzymanych rocznie przez uczestników wspólnego przedsięwzięcia)?

26. W postępowaniu przed Trybunałem uwagi na piśmie zostały przedstawione wyjącznie przez Republikę Litewską oraz Komisję Europejską.

V. Ocena prawna

A. W przedmiocie pytania pierwszego i pierwszego pytania cząstkowego pytania drugiego: Kto jest podatnikiem w okolicznościach konkretnego przypadku?

27. Poprzez pytanie pierwsze i pierwsze pytanie cząstkowe pytania drugiego – które to pytania mogą być rozpatrywane rocznie – sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, kto w okolicznościach konkretnego przypadku jest podatnikiem, zgodnie z art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, zobowiązany do zapłaty VAT z tytułu dostaw nieruchomości.

28. W tym kontekście rozważa można wyjącznie stronę skarżącą (tak litewski organ podatkowy), spółkę strony skarżącej i partnera handlowego (tak po części Komisja), stronę skarżącą i jej partnera handlowego wspólnie (w tym kierunku sąd odsyłający) lub – w każdym razie częściowo – wyjącznie partnera handlowego (tak po części również Komisja).

29. Udzielenie odpowiedzi na to pytanie zakłada, że przynajmniej jednemu z tych czterech wariantów (strona skarżąca, partner handlowy, spółka strony skarżącej i partnera handlowego, strona skarżąca i partner handlowy wspólnie) w ogóle można przypisać zdolność do bycia podatnikiem w rozumieniu dyrektywy VAT (w tym względzie zob. pkt 1 poniżej). Czyli się z tym kwestia, wedle jakiego kryterium w okolicznościach konkretnego przypadku należy rozstrzygnąć, który z rozważanych podatników zobowiązany jest do zapłaty VAT z tytułu sprzedaży nieruchomości. Ostatecznie chodzi o kwestię przypisania konkretnych transakcji jednemu z potencjalnych podatników (w tym względzie zob. pkt 2 poniżej).

1. Zdolność do bycia podatnikiem

30. Zgodnie z art. 9 ust. 1 zdanie pierwsze dyrektywy VAT „podatnikiem” jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy te rezultaty takiej działalności(4).

31. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału sformułowania wykorzystane w art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, w szczególności sformułowanie „każda osoba”, nadaje pojęciu „podatnika” szerokie znaczenie(5). Zasadnicze znaczenie ma tu samodzielność prowadzenia działalności gospodarczej w tym sensie, że wszelkie osoby fizyczne i prawne, tak prawa publicznego, jak i prywatnego, a nawet jednostki pozbawione osobowości prawnej, które obiektywnie spełniają kryteria zawarte w tym przepisie, są uznawane za podatników VAT(6).
32. Dlatego też – jak stwierdził Trybunał – aby stwierdzić, że działalność gospodarcza jest wykonywana samodzielnie, należy zbadać, czy dana osoba wykonuje działalność we własnym imieniu, na własny rachunek i własną odpowiedzialność oraz czy ponosi ona związane z prowadzeniem działalności ryzyko gospodarcze(7).
33. Ten ostatni element dotyczy wprawdzie bardziej kwestii przypisania określonej transakcji konkretnej osobie, a mniej statusu podatnika, lecz zgodnie z orzecznictwem Trybunału jest to podstawowa przesłanka działalności gospodarczej na gruncie art. 9 dyrektywy VAT. Nie jest natomiast rozstrzygające, w jakiej formie prawnej prowadzona jest taka działalność (osoba fizyczna, osoba prawna lub spółka osobowa), ani to, czy prawo krajowe przyznaje takiej formie prawnej odrębną osobowość prawną(8).
34. Działalność gospodarcza zakłada jednak, że dany krajowy porządek prawny przyznaje zdolność do (gospodarczego) działania w obrocie prawnym(9). Niemniej w obrocie prawnym działają mogą jedynie takie podmioty, które mogą posiadać prawa i obowiązki, a więc mają zdolność prawną.
35. Osoby fizyczne i prawne mają z definicji zdolność prawną. Inne podmioty (tj. inne formy prowadzenia działalności) również mogą mieć taką zdolność zgodnie z danym krajowym porządkiem prawnym, nie posiadając przy tym – co Trybunał trafnie podkreśla – odrębnej osobowości prawnej. Bez zdolności prawnej nie można jednak być podatnikiem w rozumieniu dyrektywy VAT.
36. Potwierdza to z jednej strony orzecznictwo Trybunału dotyczące istnienia świadczenia podlegającego opodatkowaniu. Trybunał podkreśla w nim, że dla istnienia transakcji podlegającej opodatkowaniu ze strony podatnika konieczne jest istnienie stosunku prawnego pomiędzy stronami, w trakcie którego dochodzi do wymiany świadczeń i wynagrodzenia(10). Stosunek prawny może jednak nawiązać jedynie osoba, która posiada zdolność prawną.
37. Z drugiej strony potwierdza to orzecznictwo Trybunału dotyczące funkcji podatnika w systemie VAT(11). W tym względzie Trybunał orzekł, że podatnikowi przypada funkcja inkasenta podatkowego działającego na rzecz państwa(12). Niemniej tylko podmiot posiadający zdolność prawną może wykazywać podatki na fakturze oraz dokonywać ich poboru i egzekucji poprzez cenę.
38. Należy natomiast wyrazić sprzeciw wobec twierdzenia Komisji, jakoby Trybunał uznał już za podatnika (nieposiadającego zdolności prawnej) związek partnerski/wspólnotę małżeńską(13).
39. Powołane przez Komisję orzeczenie Trybunału(14) nie dotyczy bowiem kwestii tego, kto w okolicznościach konkretnego przypadku jest podatnikiem zobowiązany do zapłaty VAT. Dotyczy ono raczej niemieckiej instytucji współwłasności, w ramach której większa liczba osób posiada udział w częściach udziałowych we własności określonego dobra. Wspólnota w częściach udziałowych była wyjątkiem form rzeczowego udziału w określonym dobrze i nie mogła jako taka działać w obrocie prawnym(15). Jeden ze współwłaścicieli był jednak podatnikiem i chciał dokonać odliczenia kosztów wytworzenia części własności wykorzystywanej

na cele gospodarcze.

40. W sprawie HE w odniesieniu do zagadnienia, kto jest odbiorcą świadczenia, Trybunał orzekł, że wspólnota w częściach układowych z którą z dwojga małżonków nie była ani spółką wyposaioną we własny podmiotowość prawną, ani jednostką, która mimo że pozbawiona takiej podmiotowości, faktycznie ma zdolność do działania w sposób samodzielny, i dlatego też nie wykonywała działalności gospodarczej(16). To wspólwawiciele powinni być uznani za odbiorców świadczenia(17). Tym samym, Trybunał, odmiennie niż przyjmuje Komisja – sędziowie – odmówił formie współpracy nieposiadającej zdolności prawnej (tj. wspólnocie pozbawionej zdolności do działania) zdolności do bycia podatnikiem.

41. W tym względzie jest zatem tak, że pewna zdolność prawna jest przesłanką do tego, aby być podatnikiem w rozumieniu dyrektywy VAT. W niniejszej sprawie nie ma wątpliwości, że zdolność taka przysuguje samej stronie skarżącej, samemu partnerowi handlowemu, jak również stronie skarżącej z jego partnerem handlowym – jako osobom fizycznym, a zatem posiadającym zdolność prawną.

42. Wątpliwości w niniejszej sprawie budzi jednak istnienie tej zdolności w odniesieniu do formy współpracy pomiędzy stroną skarżącą a partnerem handlowym. O tym, czy taka forma współpracy faktycznie może działać w obrocie prawnym, czy też raczej mamy do czynienia wyłącznie ze spółką wewnętrzną, która nie może działać na zewnątrz, musi rozstrzygnąć sąd odsyłający na gruncie krajowego porządku prawnego. Możliwe bowiem, że chodzi o tak zwaną spółkę cichą, w której w ramach stosunku wewnętrznego partner handlowy uczestniczy wyłącznie finansowo w działalności strony skarżącej, która to strona (a nie spółka) występuje na zewnątrz.

43. Jeżeli krajowy porządek prawny przyznaje takiej wawnie formie współpracy pomiędzy stroną skarżącą a jej partnerem handlowym zdolność do nawiązywania stosunków prawnych, wówczas może ona również być podatnikiem. Jeżeli jednak krajowy porządek prawny nie przyznaje tej formie współpracy takiej możliwości [przykładem jest tu spółka cicha w Niemczech zgodnie z § 230 Handelsgesetzbuch (niemieckiego kodeksu handlowego)], nie może ona być podatnikiem.

2. Przypisanie konkretnych transakcji jednemu z podatników

44. Odróżnić powinno się od tego kwestię, któremu z trzech lub czterech rozważanych podatników należy przypisać w okolicznościach konkretnego przypadku transakcje podlegające opodatkowaniu, na skutek czego osoba taka zobowiązana jest to zapłacić VAT.

45. Jako punkt wyjścia można powołać się na wspomniane już wyżej orzecznictwo (w tym względzie zob. pkt 31 i 32 powyżej). Zgodnie z nim, aby stwierdzić, że działalność gospodarcza jest wykonywana samodzielnie, należy zbadać, czy dana osoba wykonuje działalność we własnym imieniu, na własny rachunek i własną odpowiedzialność oraz czy ponosi ona związane z prowadzeniem działalności ryzyko gospodarcze(18). W przypadku kilku potencjalnych podatników ostatecznie bowiem zawsze tylko jeden podatnik może spełniać te kryteria. Wedle mojej wiedzy nie jest możliwe równoczesne działanie w pełni we własnym i w cudzym imieniu.

46. Te wypracowane przez Trybunał kryteria gwarantują ponadto możliwość pewnego pod względem prawnym skorzystania przez nabywcę z ewentualnie przysługującego mu prawa do odliczenia. W tym celu potrzebuje on bowiem zgodnie z art. 226 pkt 5 dyrektywy VAT faktury z pełną nazwą i adresem podatnika. Te dane na fakturze może on jednak sprawdzić dopiero wówczas, gdy wie, kto wobec niego (tzn. na zewnątrz) występuje.

47. W tym wzgl?dzie w niniejszej sprawie nale?y zbada?, kto zgodnie z tymi kryteriami dokona? dostawy wybudowanych budynków na rzecz kupuj?cych.

48. Wed?ug s?du odsy?aj?cego strona skar??ca sama kupi?a we w?asnym imieniu nieruchomo?ci, by?a wpisana jako jedyny w?a?ciciel do ksi?gi wieczystej, sama z?o?y?a wnioski o pozwolenie na budow? i je otrzyma?a, równie? sama sprzeda?a we w?asnym imieniu wybudowane budynki i wystawi?a odpowiednie faktury. Nawet je?eli zgodnie z prawem krajowym wspó?pracy pomi?dzy stron? skar??c? a partnerem handlowym przys?uguje zdolno?? prawna, to jednak nie wyst?powaa ona we w?asnym imieniu w obrocie prawnym. Jako ?e wspó?praca pomi?dzy stron? skar??c? a partnerem handlowym zakończya si? ju? w dniu 10 stycznia 2011 r., trudno sobie równie? wyobrazi?, ?e nadal dokonywa?a ona transakcji w maju 2011 r., listopadzie 2012 r. i lutym 2013 r. Równie? strona skar??ca i jej partner handlowy nie wyst?powali wspólnie – ani przed zako?czeniem swojej wspó?pracy, ani po jej zako?czeniu. Ju? wi?c z tych okoliczno?ci wynika, ?e wy??cznie strona skar??ca dzia?a?a w tym konkretnym przypadku jako podatnik.

49. Wniosku tego nie podwa?a wewn?trzny udzia? partnera handlowego w zyskach i stratach. Wbrew temu, co twierdzi s?d odsy?aj?cy i Komisja, wewn?trzny udzia? finansowy osoby trzeciej nie oznacza, ?e osoba dzia?aj?ca na zewn?trz (w niniejszej sprawie strona skar??ca) nie dzia?a?a ju? samodzielnie. Przeciwnie, dzia?a?a ona w pierwszej kolejno?ci w ka?dym wypadku sama na w?asny rachunek oraz w?asne ryzyko i dlatego te? jest podatnikiem zobowi?zanym do zap?aty wynikaj?cego z tego tytu?u VAT.

50. Dopiero w dalszej kolejno?ci strona skar??ca mo?e przenie?? cz??? ryzyka na inn? osob? lub zobowi?zana jest do podzia?u zysku z inn? osob?. W zakresie, w jakim s?d odsy?aj?cy odczuwa niepokój z tego powodu, ?e wy??cznie strona skar??ca zobowi?zana jest do zap?aty ca?ego VAT, nie dostrzega on, ?e partner handlowy w zale?no?ci od wewn?trznych uzgodnie? równie? uczestniczy w tych dodatkowych kosztach przedsi?wzi?cia. Je?eli w wewn?trznym uzgodnieniu zapomniano o zagadnieniu podzia?u tych kosztów, jest to wy??cznie kwestia interpretacji tego uzgodnienia. Nie ma to jednak wp?ywu na to, kogo w konkretnym przypadku uzna? nale?y za dzia?aj?cego podatnika na gruncie przepisów dotycz?cych VAT.

51. W tym wzgl?dzie nie ma równie? znaczenia podniesiona przez s?d odsy?aj?cy okoliczno??, ?e organ podatkowy przypisa? okre?lone przychody partnerowi handlowemu na gruncie przepisów dotycz?cych podatku dochodowego. Krajowe przepisy dotycz?ce podatku dochodowego oraz przepisy Unii w dziedzinie VAT realizuj? odmienne cele. Tak wi?c przepisy dotycz?ce podatku dochodowego wprowadzaj? co do zasady opodatkowanie przychodów osób, które nie dzia?aj? samodzielnie, np. pracowników, których dyrektywa VAT (art. 10) wyra?nie wy?acza z zakresu poj?cia podatników.

52. Ponadto pó?niejsza (wewn?trzna) mo?liwo?? przeniesienia ryzyka na osob? trzeci? nie zmienia w ?aden sposób okoliczno?ci, ?e wcze?niej dosz?o do dzia?ania na w?asny rachunek. Mo?na to zilustrowa? przyk?adem ubezpieczenia. Nawet je?li ubezpieczenie obejmuje wszystkie rodzaje ryzyka gospodarczego zwi?zane z okre?lon? transakcj? przedsi?biorstwa, to jednak nie zmienia to faktu, ?e podatnikiem jest przedsi?biorstwo dokonuj?ce danej transakcji. Ubezpieczyciel nie staje si? podatnikiem w odniesieniu do takiej transakcji tylko dlatego, ?e w przypadku zaistnienia wypadku ubezpieczeniowego przedsi?biorstwo mo?e przenie?? na niego ryzyko strat, które si? urzeczywistni?o. To samo dotyczy?oby wewn?trznego podzia?u zysku z tytu?u ubezpieczenia.

53. Podobnie art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT wskazuje, ?e wewn?trzne formy wspó?pracy musz? samodzielnie dokonywa? transakcji, aby mog?y zosta? uznane za podatnika. Tak jednak nie jest w niniejszej sprawie. Transakcji obj?tych podatkiem nale?nym, czyli transakcji sprzeda?y

wybudowanych budynków, dokonywa?a – zgodnie z przedstawionym stanem faktycznym – wy?ecznie strona skar??ca, a nie forma wsp?praca strony skar??cej i partnera handlowego.

54. Nie mo?e zmieni? tego wniosku równie? podkre?lany przez s?d krajowy udział partnera handlowego w podejmowaniu decyzji gospodarczych w stosunku wewn?trznym. Nie wywo?uje on skutków na zewn?trz i z tej przyczyny nie mo?e mie? wp?ywu na status osoby dzia?aj?cej na zewn?trz jako podatnika. Po pierwsze, praktycznie niemo?liwe jest okre?lenie wymaganego poziomu istotno?ci wp?ywu wywieranego przez osob? trzeci? w sposób pozwalaj?cy na zachowanie pewno?ci prawnej w tym zakresie. Po drugie, odbiorca ?wiadczenia nie mo?e w ?aden sposób dostrzec tego wewn?trznego wp?ywu, a tym samym w braku prawid?owo wystawionej faktury zawsze stanowi?oby to zagro?enie dla przysz?uguj?cego mu prawa do odliczenia. Sta?oby to w sprzeczno?ci z koncepcj? prostego i wydajnego systemu VAT(19).

55. Dodatkowo, jak ju? orzek? Trybuna? „istnienie pewnej wsp?pracy” nie wystarcza, by podwa?y? samodzielno?? dzia?aj?cej osoby(20). Ponadto „nie wydaje si?”, aby decyduj?ca rola okre?lonej osoby przy produkcji mog?a podwa?y? stwierdzenie, ?e osoby te wykonuj? samodzielnie ich dzia?alno??, wobec tego, ?e ka?da z nich dzia?a we w?asnym imieniu, na w?asny rachunek i na w?asn? odpowiedzialno??(21). W tym kontek?cie Trybuna? uzna? równie? osoby, które wyst?powaj? jako takie samodzielnie w stosunkach z dostawcami, organami publicznymi i w pewnym stopniu z ich klientami, za samodzielne przedsi?biorstwa podlegaj?ce opodatkowaniu VAT i to mimo ?e w znacznej cz??ci dzia?a?y pod wspóln? mark? za po?rednictwem nale??cej do nich sp?ki kapita?owej(22). Tym bardziej jest tak w niniejszej sprawie, w której strona skar??ca wyst?powaa samodzielnie w stosunku do sprzedawcy nieruchomo?ci, a pó?niej urz?du budowlanego i wreszcie swoich kupuj?cych.

56. Donios?o?? wyst?powania na zewn?trz uwidacznia tak?e zawarta w dyrektywie VAT regulacja dotycz?ca umowy, zgodnie z któr? przewidziano p?acona jest od zakupu lub sprzeda?y [art. 14 ust. 2 lit. c) i art. 28]. W szczeg?lno?ci art. 28 dyrektywy VAT(23) wyra?nie wskazuje, ?e decyduj?ce znaczenie ma dzia?anie we w?asnym imieniu, za? w mniejszym zakresie dzia?anie na w?asny rachunek. Otó? nawet gdy osoba dzia?a we w?asnym imieniu, ale na cudzy rachunek, dokonuje ona dostawy lub wykonuje us?ug? i, pozostaje przy tym samodzielnym podatnikiem.

57. Nabiera?oby to znaczenia w szczeg?lno?ci w stosunku do „umowy rozwi?zuj?cej” z dnia 10 stycznia 2011 r. oraz aktu przeniesienia w?asno?ci z dnia 1 lutego 2013 r. dotycz?cego budynków nr 4 i 5. W odniesieniu do pó?niejszej sprzeda?y przez stron? skar??c? osobom trzecim budynków nr 4 i 5 mo?na by mianowicie rozwa?a?, czy nie dosz?o do transakcji komisowej zgodnie z art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT.

58. Nawet jednak przy za?o?eniu, ?e w niniejszej sprawie mieli?my do czynienia z takiego rodzaju transakcj? komisow?, nie zmieni?oby to statusu strony skar??cej jako samodzielnie dzia?aj?cego podatnika. Przy sprzeda?y budynków dzia?a?a ona albo we w?asnym imieniu i na w?asny rachunek (tak zwana transakcja w?asna) albo we w?asnym imieniu i na cudzy rachunek (tak zwana transakcja komisowa).

3. **Wniosek cz??ciowy**

59. Tym samym w niniejszej sprawie to strona skar??ca mo?e zosta? uznana za podatnika, który zobowi?zany jest do zap?aty VAT. Tylko ona dzia?a?a w stosunku do swoich klientów (tj. na zewn?trz) we w?asnym imieniu i na w?asny rachunek (ewentualnie równie? na cudzy rachunek), a wi?c na w?asne ryzyko.

B. W przedmiocie drugiego pytania cząstkowego pytania drugiego: obliczanie rocznego obrotu w celu zastosowania zwolnienia dla małych przedsiębiorstw

60. Jako że zgodnie z przedstawionym tu stanowiskiem tylko strona skarżąca może zostać uznana za podatnika, zbędne jest udzielenie odpowiedzi na drugie pytanie cząstkowe pytania drugiego.

61. Jedynie w przypadku, gdyby Trybuna uznała, że albo spółka (cicha) z którą ze strony skarżących i partnera handlowego, albo oddzielnie obie te osoby powinno się uznać za podatników, należało udzielić pościągowej odpowiedzi na to pytanie. Dotyczy ono obliczenia rocznego obrotu w celu zastosowania zwolnienia dla małych przedsiębiorstw w sytuacji, gdy kilka osób jest zaangażowanych w wykonywanie transakcji.

62. Jak trafnie w tym względzie wskazuje Komisja, tak zwane zwolnienie dla małych przedsiębiorstw odnosi się do danego podatnika i jego transakcji. Wynika to z brzmienia, ducha i celu zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 287 dyrektywy VAT.

63. Ponieważ to zwolnienie podatkowe nie jest obiektywnie związane z charakterem działania, lecz z jedynie z badanym odrębnie nieosiągnięciem progu obrotu przez podatnika, art. 287 dyrektywy VAT przewiduje zwolnienie subiektywne. Jak już orzekł Trybuna⁽²⁴⁾ i jak wyjaśnił w innym miejscu⁽²⁵⁾, znaczenie tego zwolnienia subiektywnego polega przede wszystkim na uproszczeniu o charakterze administracyjnym.

64. Bez takiego progu organ podatkowy musiałby traktować jako podatnika każdą osobę wykonującą nawet niewielkie działanie gospodarcze w rozumieniu art. 9 dyrektywy VAT, począwszy od pierwszego euro. Pociągłoby to za sobą koszty administracyjne nie tylko po stronie podatnika, lecz również po stronie organu podatkowego, z którymi nie byłby związane odpowiednie dochody podatkowe⁽²⁶⁾. Przewidziany w art. 287 dyrektywy VAT próg *de minimis* ma więc na celu uniknięcie takiej sytuacji⁽²⁷⁾.

65. Zasada ta stosuje się również wówczas, gdy dwaj podatnicy działają wspólnie – lecz każdy z nich na własny rachunek, a jednocześnie nie są wspólnie uznani za samodzielnego podatnika. Podobnie jest w przypadku, gdy na skutek wspólnego działania doszło do powstania nowego podatnika, którego ze względu na odrębność zdolności prawnej należało odróżnić od swoich „założycieli” i który nie przekracza progu *de minimis*.

66. Jeżeli zatem spółka z którą ze strony skarżących i partnera handlowego byłaby działającym podatnikiem, wówczas to transakcje tej spółki byłyby istotne do celów określenia rocznego obrotu w rozumieniu art. 287 dyrektywy VAT. Natomiast jeżeli to strona skarżąca i partner handlowy są podatnikami, w każdym przypadku w wysokości odpowiadającej ich proporcjonalnemu udziałowi we wspólnych transakcjach, wówczas roczny obrót należało również rozpatrywać odrębnie dla każdego z nich. O ile dana konfiguracja nie stanowi struktury mającej znamiona nadużycia⁽²⁸⁾, a w niniejszej sprawie brak podstaw do przyjęcia takiej okoliczności, wniosek ten pozostaje aktualny.

67. Pościągowo należało zatem udzielić następującej odpowiedzi na drugie pytanie cząstkowe pytania drugiego: artykuł 287 dyrektywy VAT przewiduje subiektywne zwolnienie podatkowe. Dlatego też roczny obrót odnieść należy do każdego działania tego w danym przypadku podatnika.

VI. Wnioski

68. W rezultacie proponuję, aby Trybuna odpowiedziała na pytania Lietuvos vyriausiasis

administracinis teismas (najwyższego sądu administracyjnego Litwy) w następujący sposób:

1) Artykuł 9 ust. 1 i art. 193 dyrektywy 2006/112/WE należy interpretować w ten sposób, że podatnik, o którym mowa w tych przepisach, musi być w stanie nawiązywać stosunki prawne, wykazywać VAT na fakturze oraz pobierać go na podstawie uzgodnionej ceny. Wymaga to, aby zgodnie z krajowym porządkiem prawnym mógł on jako taki działać w obrocie prawnym, a więc aby posiadać zdolność prawną.

2) Artykuł 9 ust. 1 i art. 193 dyrektywy 2006/112/WE należy interpretować w ten sposób, że osoba posiadająca zdolność do bycia podatnikiem prowadzi analizowaną działalność gospodarczą „samodzielnie”, jeżeli działa ona – tak jak w niniejszej sprawie strona skarżąca – we własnym imieniu i na własny rachunek (lub też na cudzy rachunek w ramach transakcji komisowej).

1 Język oryginału: niemiecki.

2 Wyrok z dnia 21 kwietnia 2005 r., HE (C-25/03, EU:C:2005:241).

3 Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

4 Zobacz m.in. wyroki: z dnia 12 października 2016 r., Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, pkt 26); z dnia 29 września 2015 r., Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, pkt 27); a także z dnia 29 października 2009 r., Komisja/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 35).

5 Wyroki: z dnia 12 października 2016 r., Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, pkt 27); z dnia 29 września 2015 r., Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, pkt 28).

6 Wyroki: z dnia 12 października 2016 r., Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, pkt 27); z dnia 29 września 2015 r., Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, pkt 34).

7 Wyroki: z dnia 12 października 2016 r., Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, pkt 27); z dnia 29 września 2015 r., Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, pkt 34). Podobnie również wyrok z dnia 18 października 2007 r., van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, pkt 23).

8 Tak wyrażnie wyroki: z dnia 12 października 2016 r., Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, pkt 27); z dnia 29 września 2015 r., Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, pkt 28); z dnia 21 kwietnia 2005 r., HE (C-25/03, EU:C:2005:241, pkt 54).

9 Trybunał odnosi się do jednostki, która mimo że pozbawiona jest podmiotowości prawnej, faktycznie ma zdolność do działania w sposób samodzielny – por. wyrok z dnia 21 kwietnia 2005 r., HE (C-25/03, EU:C:2005:241, pkt 54).

10 Wyroki: z dnia 27 marca 2014 r., Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, pkt 29); z dnia 3 maja 2012 r., Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, pkt 27); z dnia 3 marca 1994 r., Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, pkt 14). Wyrok z dnia 29 października 2009 r., Komisja/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 43) odnosi się wręcz do transakcji pomiędzy stronami zawierającej postanowienie dotyczące ceny. Takiej transakcji dokonać mogą jednak wyłącznie osoby posiadające zdolność prawną.

11 Zobacz m.in. wyroki: z dnia 8 maja 2019 r., A-PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, pkt 22); z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, pkt 23); z dnia 21 lutego 2008 r., Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, pkt 21); z dnia 20 października 1993 r., Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846, pkt 25); a także moj? opini? w sprawie Dong Yang Electronics (C?547/18, EU:C:2019:976, pkt 41).

12 Zobacz m.in. wyroki: z dnia 8 maja 2019 r., A-PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, pkt 22); z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, pkt 23); z dnia 21 lutego 2008 r., Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, pkt 21); z dnia 20 października 1993 r., Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846, pkt 25).

Co do tego zob. także moj? opini? w sprawie Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:440, pkt 21).

13 Na poparcie tego twierdzenia Komisja przytacza wyrok z dnia 21 kwietnia 2005 r., HE (C?25/03, EU:C:2005:241, pkt 58). Przytoczony fragment brzmi nast?puj?co: „Nale?y zatem na pytanie drugie udzieli? odpowiedzi, i? w przypadku gdy wspólnota wynikaj?ca z ma??e?stwa, która nie ma osobowo?ci prawnej i nie wykonuje sama dzia?alno?ci gospodarczej w rozumieniu szóstej dyrektywy, dokonuje zamówienia dobra inwestycyjnego, to wspó?w?a?ciele tworz?cy t? wspólnot? powinni by? do celów stosowania tej dyrektywy uznani za odbiorców tego ?wiadczenia”. Nie rozumiem, w jaki sposób fragment ten ma ?wiadczy? o uznaniu przez Trybuna? wspólnoty ma??e?skiej za podatnika.

14 Wyrok z dnia 21 kwietnia 2005 r., HE (C?25/03, EU:C:2005:241).

15 Zobacz w tym wzgl?dzie także trafne ustalenia Trybuna?u w wyroku z dnia 21 kwietnia 2005 r., HE (C?25/03, EU:C:2005:241, pkt 32). Inaczej by?oby, gdyby wspó?w?a?ciele w cz??ciach u?amkowych za?o?yli spó?k? osobow?, która mo?e wyst?powa? na zewn?trz w obrocie prawnym i dokonywa? w?asnej sprzeda?y. W takiej sytuacji z uwagi na posiadane zdolno?? prawne to spó?ka osobowa jest dzia?aj?cym podatnikiem.

16 Wyrok z dnia 21 kwietnia 2005 r. (C?25/03, EU:C:2005:241, pkt 54).

17 Wyrok z dnia 21 kwietnia 2005 r., HE (C?25/03, EU:C:2005:241, pkt 58).

18 Wyroki: z dnia 12 października 2016 r., Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, pkt 28); z dnia 29 wrze?nia 2015 r., Gmina Wroc?aw (C?276/14, EU:C:2015:635, pkt 34). Zobacz równie? wyrok z dnia 18 października 2007 r., van der Steen (C?355/06, EU:C:2007:615, pkt 23).

19 Zobacz w tym wzgl?dzie w szczególno?ci motyw 5 dyrektywy VAT.

20 Wyrok z dnia 12 października 2016 r., Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, pkt 31), podobnie ju? opinia rzecznika generalnego M. Szpunara w sprawie Nigl (C?340/15, EU:C:2016:505, pkt 21), zgodnie z któr? „sam fakt wspó?pracy, nawet ?cis?ej” nie wskazuje na utrat? statusu samodzielnego podatnika.

21 Wyrok z dnia 12 października 2016 r., Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, pkt 33).

22 Wyrok z dnia 12 października 2016 r., Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, pkt 34).

23 Artyku? 28 dyrektywy VAT ma nast?puj?c? tre??: „[w] przypadku gdy podatnik, dzia?aj?c we w?asnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udzia? w ?wiadczeniu us?ug, przyjmuje si?, ?e podatnik ten sam otrzyma? i wy?wiadczy? te us?ugi”.

24 Wyroki: z dnia 2 maja 2019 r., Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, pkt 37 in fine); z dnia 26 października 2010 r., Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, pkt 63).

25 Opinia w sprawie Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul Inspecție Persoane Fizice und Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1 (C-716/18, EU:C:2020:82, pkt 22 i nast.) oraz w sprawie Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354, pkt 33 in fine).

26 Tak też wyrażenie wyrok z dnia 2 maja 2019 r., Jarmuškienė, (C-265/18, EU:C:2019:348, pkt 38).

27 Zobacz uzasadnienie do art. 25 (Małe przedsiębiorstwa), wniosek Komisji z dnia 20 czerwca 1973 r., COM(73) 950 wersja ostateczna, s. 27.

28 Zobacz w tym względzie w szczególności wyrok z dnia 22 listopada 2017 r., Cussens i in. (C-251/16, EU:C:2017:881, pkt 31 i nast.).