

**C-312/19****Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

16 kwietnia 2019 r.

**Oznaczenie sądu odsyłającego:**

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litwa)

**Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:**

10 kwietnia 2019 r.

**Strona skarżąca:**

XT

**Strona przeciwna:**

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (krajowy inspektorat podatkowy przy ministerstwie finansów Republiki Litewskiej)

**Przedmiot postępowania głównego**

Spór podatkowy dotyczący decyzji Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (krajowego inspektoratu podatkowego w Wilnie, zwanego dalej „KIP w Wilnie”) z dnia 3 listopada 2015 r. w przedmiocie zatwierdzenia protokołu z kontroli, na podstawie którego strona skarżąca została między innymi zobowiązana do zapłaty wyliczonego podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT”) w wysokości 39 586,71 EUR wraz z odsetkami za zwłokę z tytułu VAT w wysokości 11 695 EUR, a także nałożonej na nią kary w wysokości 3959 EUR za nierzetelne rozliczenie VAT.

**Przedmiot i podstawa prawna odesłania prejudycjalnego**

Wniosek na podstawie art. 267 akapit trzeci TFUE dotyczący wykładni przepisów dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego

systemu podatku od wartości dodanej (zwanej dalej „dyrektywą VAT”) w zakresie, w jakim odnoszą się one do ustalenia „samodzielności” prowadzenia działalności przez uczestnika wspólnego przedsięwzięcia oraz podziału zobowiązań podatkowych między uczestników wspólnego przedsięwzięcia.

### **Pytania prejudycjalne**

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 wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że w okolicznościach takich jak te w rozpatrywanej sprawie osoba fizyczna taka jak strona skarżąca nie może zostać uznana za prowadzącą „samodzielnie” analizowaną działalność (gospodarczą) i obowiązana do zapłaty samodzielnie podatku od wartości dodanej od kwestionowanych dostaw, tj. czy – w rozumieniu art. 9 ust. 1 i art. 193 dyrektywy 2006/112/WE – podatnikiem odpowiedzialnym za wykonanie owych zobowiązań jest wspólne przedsięwzięcie/partnerstwo (uczestnicy wspólnego przedsięwzięcia w ujęciu łącznym, a w niniejszej sprawie – strona skarżąca i jej partner handlowy w ujęciu łącznym), które w świetle prawa krajowego nie jest uznawane za podatnika i nie posiada osobowości prawnej, a nie jedynie osoba fizyczna taka jak strona skarżąca?
2. W razie udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: czy art. 193 dyrektywy 2006/112/WE 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 podlegającą opodatkowaniu dostawę nieruchomości? Czy art. 287 dyrektywy 2006/112/WE 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 łącznie przez uczestników wspólnego przedsięwzięcia)?

### **Powołane przepisy prawa Unii**

Artykuł 9 ust. 1, art. 193 i 287 dyrektywy VAT.

### **Powołane przepisy prawa krajowego**

Do okoliczności faktycznych postępowania głównego mają zastosowanie następujące przepisy Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas

(ustawy Republiki Litewskiej o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „ustawą o VAT”):

- art. 2 ust. 2: „»Podatnik« oznacza podatnika Republiki Litewskiej lub innego państwa”;
- art. 2 ust. 15: „»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”;
- art. 71 ust. 1: „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”;
- art. 71 ust. 2: „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. [...]”;
- art. 71 ust. 4: „Nie złożenie wniosku o rejestrację do celów VAT [...] nie zwalnia podatnika z obowiązku naliczania VAT od dostarczanych przez niego towarów lub świadczonych przez niego usług [...] oraz zapłaty VAT do budżetu państwa [...]”;
- art. 79 ust. 1: „Podatnik [...] dokumentuje dokonaną dostawę towarów lub dokonane świadczenie usług za pomocą faktury VAT [...]”;
- art. 79 ust. 5: „Dostawę towarów lub świadczenie usług dokonane wspólnie przez kilku podatników VAT można udokumentować za pomocą jednej faktury w sposób określony i w przypadkach wskazanych przez rząd Republiki Litewskiej lub instytucję upoważnioną przez rząd Republiki Litewskiej”.

Do okoliczności faktycznych postępowania głównego mają zastosowanie następujące przepisy Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (kodeksu cywilnego Republiki Litewskiej):

- art. 6.969 ust. 1: „Poprzez umowę o wspólnym przedsięwzięciu (partnerstwie) co najmniej dwie osoby (partnerzy) zobowiązują się w drodze wniesienia swojego majątku, świadczenia swoich usług lub udostępnienia swojej wiedzy dążyć wspólnie do osiągnięcia określonego celu lub podejmować określone czynności, które nie są sprzeczne z prawem”;
- art. 6.971 ust. 1: „O ile przepisy prawa lub umowa o wspólnym przedsięwzięciu nie stanowią inaczej, majątek wniesiony przez partnerów, który stanowił dotychczas ich własność, jak również rezultaty podjętych wspólnie czynności oraz uzyskane z tego tytułu dochody i pożytki stanowią współwłasność w częściach ułamkowych wszystkich partnerów”;
- art. 6.972 ust. 1 i 2: „Przy prowadzeniu spraw wspólnego przedsięwzięcia każdy partner jest upoważniony do działania w imieniu wszystkich partnerów, chyba że umowa o wspólnym przedsięwzięciu stanowi, iż sprawy wspólnego przedsięwzięcia są prowadzone przez jednego z partnerów lub przez wszystkich partnerów łącznie. W stosunkach z osobami trzecimi prawo partnerów do dokonywania czynności prawnych w imieniu wszystkich partnerów potwierdza pełnomocnictwo udzielone przez pozostałych partnerów lub umowa o wspólnym przedsięwzięciu”;
- art. 6.974 ust. 1: „Stosunek udziału w wydatkach i stratach wspólnego przedsięwzięcia określa się w umowie o wspólnym przedsięwzięciu. W razie braku takiej umowy każdy z partnerów odpowiada za wydatki i straty wspólnego przedsięwzięcia proporcjonalnie do wielkości swojego udziału”;
- art. 6.975 ust. 3: „Jeżeli przedmiot umowy o wspólnym przedsięwzięciu jest związany z prowadzoną przez partnerów działalnością gospodarczą, wszyscy partnerzy ponoszą odpowiedzialność solidarną z tytułu wykonania zobowiązań wspólnego przedsięwzięcia niezależnie od podstawy takich zobowiązań”.

### **Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i przebiegu postępowania głównego**

- 1 W sprawie ustalono, że w dniu 19 lutego 2010 r. strona skarżąca i inna osoba fizyczna („partner handlowy”) zawarły umowę o wspólnym przedsięwzięciu w celu współpracy przy budowie nieruchomości mieszkalnej w Wilnie lub jego okolicach.
- 2 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 rzeczony działki podpisali umowę jej sprzedaży. Partner handlowy wniósł 70% ceny sprzedaży, a strona skarżąca wniosła 30% ceny sprzedaży. Partner handlowy i strona skarżąca podjęli decyzję o wpisaniu jako właściciela działki strony skarżącej.

- 3 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 była strona skarżąca, zarządzania przebiegiem budowy.
- 4 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 o powierzchni 0,5 ha. W dniu 22 kwietnia 2010 r. zawarto umowę o roboty budowlane, która została podpisana przez stronę skarżącą (jako klienta) i przez 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.
- 5 W drodze decyzji podjętej 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 realizowanej przez wykonawcę. Przedmiotowa nieruchomość została sprzedana na mocy umowy sprzedaży z dnia 14 grudnia 2010 r. zawartej pomiędzy stroną skarżącą a kupującymi (osobami fizycznymi), w której postanowiono o sprzedaży budynku i części działki oraz określono szczegółowe zasady użytkowania działki.
- 6 W dniu 10 stycznia 2011 r. strona skarżąca i partner handlowy zawarli umowę, w której postanowili o rozwiązaniu umowy o wspólnym przedsięwzięciu z dnia 19 lutego 2010 r. i o podziale majątku oraz zobowiązań. Na mocy przedmiotowej umowy podjęto decyzję o rozwiązaniu umowy o wspólnym przedsięwzięciu i przyznaniu partnerowi handlowemu prawa do wytworzonych składników 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). Na mocy owej umowy budynki nr 1–3 przypadły stronie skarżącej.
- 7 Budynki nr 2 i 3 wraz z odpowiadającymi im częściami działki zostały następnie sprzedane na podstawie umów sprzedaży zawartych pomiędzy stroną skarżącą a osobami fizycznymi odpowiednio w dniu 30 maja 2011 r. i w dniu 13 listopada 2012 r.
- 8 W dniu 1 lutego 2013 r. strona skarżąca i partner handlowy sporządzili akt przeniesienia (zbycia) własności, w którym zapisano, że – zgodnie z postanowieniami umowy z dnia 10 stycznia 2011 r. – strona skarżąca przenosi na partnera handlowego prawo własności budynków nr 4 i 5 łącznie z odpowiadającymi im częściami działki.
- 9 W drodze decyzji z dnia 6 lutego 2013 r. podjętej stosownie do umowy o wspólnym przedsięwzięciu z dnia 19 lutego 2010 r. strona skarżąca i partner

handlowy postanowili, że strona skarżąca sprzeda budynek nr 5 wraz z odpowiadającą mu częścią działki, która to nieruchomość, zgodnie z zapisami w księgach wieczystych, stanowiła własność strony skarżącej, i natychmiast przekaze partnerowi handlowemu otrzymaną z tego tytułu kwotę. Przedmiotowa nieruchomość została sprzedana osobie prawnej z siedzibą na Litwie w drodze umowy sprzedaży z dnia 13 lutego 2013 r.

- 10 Strona skarżąca i partner handlowy nie traktowali tych czynności sprzedaży nieruchomości dokonanych w dniach 14 grudnia 2010 r., 30 maja 2011 r., 13 listopada 2012 r. oraz 13 lutego 2013 r. (zwanym łącznie „kwestionowanymi dostawami”) jako działalności (gospodarczej) podlegającej opodatkowaniu VAT, w związku z czym nie naliczyli i nie wskazali kwoty VAT do zapłaty przez kupujących (nie wystawili faktur VAT), a ponadto nie zadeklarowali i nie zapłacili VAT oraz nie skorzystali z prawa do odliczenia VAT.
- 11 Po przeprowadzeniu w odniesieniu do strony skarżącej kontroli podatkowej za lata 2010–2013 w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (zwanego dalej „PIT”) i VAT miejscowy organ podatkowy uznał kwestionowane dostawy za pojedynczą działalność podlegającą opodatkowaniu VAT i stwierdził, że strona skarżąca jest podatnikiem obowiązującym do wykonania zobowiązań w zakresie VAT w odniesieniu do (wszystkich) tych dostaw. W związku z tym decyzją z dnia 3 listopada 2015 r., w której zatwierdzono protokół z kontroli, KIP w Wilnie potwierdził naliczoną w protokole z kontroli dodatkową kwotę VAT oraz powiązane z nią kwoty (odsetki za zwłokę i karę).
- 12 Po zbadaniu skargi na ową decyzję miejscowego organu podatkowego strona przeciwna, decyzją z dnia 3 marca 2016 r., utrzymała w mocy rozstrzygnięcie KIP w Wilnie. Skargi wniesione przez stronę skarżącą zostały również oddalone decyzją Mokestinių ginčų komisija (komisji do spraw sporów podatkowych) z dnia 18 lipca 2016 r. oraz orzeczeniem Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalnego sądu administracyjnego w Wilnie), od którego wniesiono skargę kasacyjną.
- 13 W szczególności należy wskazać, że przy obliczaniu należnego VAT miejscowy organ podatkowy z urzędu stwierdził, iż stronie skarżącej przysługuje prawo do odliczenia VAT z tytułu wspomnianych powyżej faktur VAT wystawionych przez Konselą UAB, oraz obliczył zaskarżoną kwotę VAT do zapłaty, uwzględniając prawo do odliczenia VAT z tytułu nabycia (budowy) wspomnianych powyżej budynków.

#### **Podstawy wystąpienia z wnioskiem przez sąd odsyłający**

- 14 W okolicznościach takich jak te w niniejszej sprawie nasuwa się przede wszystkim pytanie, czy podatnikiem ponoszącym odpowiedzialność z tytułu wykonania tych zobowiązań jest jedynie strona skarżąca, czy też obaj uczestnicy we wspólnym przedsięwzięciu, tj. samo wspólne przedsięwzięcie/partnerstwo (strona skarżąca oraz jej partner handlowy w ujęciu łącznym). W rozpatrywanej

sprawie miejscowy organ podatkowy i strona przeciwna nie analizowały i nie zakwestionowały rzeczywistego charakteru wspólnego przedsięwzięcia.

*„Samodzielność” prowadzenia działalności przez uczestników wspólnego przedsięwzięcia*

- 15 Ustawa o VAT, która ma zastosowanie do przedmiotowych stosunków prawnych, została wprowadzona do krajowego porządku prawnego między innymi w celu wykonania dyrektywy VAT. Artykuł 193 owej dyrektywy stanowi, że każdy podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług obowiązany jest do zapłaty VAT.
- 16 Trybunał Sprawiedliwości orzekł, że art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT nadaje pojęciu „podatnika” szerokie znaczenie wskazujące na 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 (wyrok z dnia 12 października 2016 r., Nigl i in., C-340/15, pkt 27).
- 17 Z art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT wynika, że jedną z niezbędnych cech podatnika jest samodzielność prowadzenia przez niego działalności gospodarczej, którą to samodzielność ustala się w drodze badania, czy dana osoba wykonuje działalność we własnym imieniu, na własny rachunek i własną odpowiedzialność oraz czy ponosi ona związane z prowadzeniem działalności ryzyko gospodarcze (zob. na przykład wyroki: z dnia 27 stycznia 2000 r., Heerma, C-23/98, pkt 18; z dnia 18 października 2007 r., van der Steen, C-355/06, pkt 23; z dnia 29 września 2015 r., Gmina Wrocław, C-276/14, pkt 34). Samodzielność prowadzenia działalności ustala się z uwzględnieniem kryteriów wskazanych w pkt 34 i 35 wyroku z dnia 29 września 2015 r., Gmina Wrocław, C-276/14.
- 18 Z uwagi na to, że organ podatkowy nie zakwestionował okoliczności odnoszących się do wspomnianej powyżej umowy o wspólnym przedsięwzięciu, a z akt sprawy nie wynika nic, co pozwalałoby podważyć owe okoliczności, powstają wątpliwości, czy prawidłowo przyjęto, iż strona skarżąca prowadziła „samodzielną” działalność gospodarczą w rozumieniu dyrektywy VAT. W istocie:
  - 1) jak wynika na przykład ze wspomnianej powyżej umowy o wspólnym przedsięwzięciu, wytworzone w czasie trwania wspólnego przedsięwzięcia składniki majątku i zaciągnięte w tym czasie zobowiązania były dzielone między tych uczestników zgodnie z ustaloną metodą, co oznacza, że – skoro nie zakwestionowano faktu istnienia wspólnego przedsięwzięcia – najpewniej nie ma podstaw do stwierdzenia, iż strona skarżąca dokonywała kwestionowanych dostaw wyłącznie na własne ryzyko gospodarcze;
  - 2) z uwagi na fakt, że organ podatkowy nie podważał tego, iż strona skarżąca podejmowała razem z partnerem handlowym decyzje dotyczące nabycia, wytworzenia (budowy) i sprzedaży przedmiotowych nieruchomości (a zasadniczo

nawet potwierdził tę okoliczność), a ponadto w świetle tego, że akta sprawy nie zawierają żadnych informacji na poparcie tezy przeciwnej, należy stwierdzić, iż strony skarżące nie można również uznać za podejmującą samodzielnie decyzje dotyczące dostaw dokonanych w toku kwestionowanej działalności;

3) z uwagi na fakt, że organ podatkowy uznał, iż dochód do celów PIT, tj. zasadniczo wynagrodzenie otrzymane z tytułu sprzedanych nieruchomości, został uzyskany zarówno przez stronę skarżącą, jak i przez jej partnera handlowego, nie można przyjąć, że odpowiedni dochód z tytułu kwestionowanych dostaw przypada stronie skarżącej;

4) w okolicznościach takich jak te w rozpatrywanej sprawie fakt, że to strona skarżąca była wpisana do księgi wieczystej jako właściciel przedmiotowych nieruchomości i że to ona zawierała umowy sprzedaży, sam w sobie nie świadczy o tym, że strona skarżąca podejmowała samodzielnie decyzje dotyczące kwestionowanych dostaw;

5) należy również przyjąć, że – skoro wspomniane powyżej okoliczności dotyczące zaangażowania partnera handlowego nie zostały poddane w wątpliwość – strony skarżące nie można automatycznie uznać za podejmującą samodzielnie decyzje o przeniesieniu na kupujących prawa do rozporządzania składnikami mienia, tj. o dostawie towarów (art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT).

19 W takich okolicznościach można zasadnie przyjąć, że – przy założeniu na obecnym etapie analizy sprawy, iż kwestionowane dostawy należy uznać za działalność gospodarczą podlegającą opodatkowaniu VAT – określone w art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT kryteria kwalifikujące do uznania danej osoby za „podatnika” obiektywnie spełnia strona skarżąca i partner handlowy działający łącznie w ramach umowy o wspólnym przedsięwzięciu, natomiast nie spełnia ich w ten sposób sama strona skarżąca. W związku z tym należy stwierdzić, że do celów stosowania art. 193 dyrektywy VAT strona skarżąca nie może być uznana za obowiązującą do wykonania samodzielnie zobowiązań w zakresie VAT wynikających z kwestionowanych dostaw.

20 Z drugiej strony z akt sprawy wynika, że to wyłącznie strona skarżąca pozostawała w stosunkach z osobami trzecimi, w tym w odniesieniu do kwestionowanych dostaw: to w jej imieniu zakupiono działkę i zawarto umowę o roboty budowlane, a na jej nazwisko wydano pozwolenie na budowę; ponadto to ona w swoim imieniu zawierała umowy sprzedaży wspomnianych powyżej budynków i odpowiadających im części działek, zaś w owych umowach nie było w ogóle mowy o umowie o wspólnym przedsięwzięciu. W związku z tym można zasadnie przyjąć, że nabywcy uczestniczący w kwestionowanych dostawach nie wiedzieli o istnieniu partnera handlowego. Innymi słowy, czynności związane z budową i sprzedażą budynków były faktycznie dokonywane wyłącznie przez stronę skarżącą, natomiast partner handlowy zasadniczo jedynie współfinansował zakup działki.



21 Należy zauważyć, że Trybunał Sprawiedliwości wskazał, iż w celu jednolitego stosowania dyrektywy VAT jest szczególnie istotne, aby pojęcie „podatnika” zdefiniowane w jej tytule III podlegało autonomicznej i jednolitej wykładni (zob. wyrok z dnia 17 września 2014., Skandia Sverige, C-7/13, pkt 23).

22 Celowe jest zatem skierowanie do Trybunału Sprawiedliwości pytania pierwszego.

*Podział zobowiązań podatkowych między uczestników wspólnego przedsięwzięcia*

23 Jeżeli Trybunał Sprawiedliwości stwierdzi, że – na potrzeby stosowania art. 9 ust. 1 i art. 193 dyrektywy VAT – obu uczestników wspólnego przedsięwzięcia, a nie jedynie stronę skarżącą, należy jednak uznać za podatnika odpowiedzialnego za wykonanie przedmiotowych zobowiązań, powstaje kwestia tego, w jaki sposób dokonać podziału zobowiązań podatkowych.

24 W rzeczy samej, jak już wskazano powyżej, zgodnie z przewidzianą w prawie krajowym zasadą ogólną za podatników Republiki Litewskiej uznaje się jedynie osoby fizyczne i prawne, a także wspomniane powyżej przedsiębiorstwa zbiorowego inwestowania. Przepisy krajowe mające zastosowanie do analizowanych stosunków prawnych przewidują, że osoby fizyczne działające w ramach umowy o wspólnym przedsięwzięciu mają być uznawane za jednego podatnika w rozumieniu przepisów ustawy o VAT; ponadto nie przewidują one, że tylko jedna z owych osób fizycznych jest odpowiedzialna za wykonanie zobowiązań związanych ze wspólną (podlegającą opodatkowaniu) działalnością gospodarczą w przypadku, gdy dostawy towarów dokonano bez wystawienia faktury VAT, tak jak ma to miejsce w rozpatrywanej sprawie.

25 Nawet jednak jeśli w rozpatrywanym przypadku wspólne przedsięwzięcie, które nie posiada osobowości prawnej w świetle prawa krajowego, spełnia przewidziane w art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT kryteria kwalifikujące do uznania go za podatnika, wspomniane powyżej przepisy krajowe nie mogą podważać spoczywającego na uczestnikach owego wspólnego przedsięwzięcia zobowiązania do uiszczenia odpowiedniej kwoty VAT.

26 Należy przyjąć, że – w braku odpowiednich (szczególnych) przepisów ustawowych, jeżeli działalność gospodarcza podlegająca opodatkowaniu VAT jest prowadzona przez osoby fizyczne w ramach wspólnego przedsięwzięcia – VAT należny z tytułu dostawy towarów, która wchodzi w zakres takiej działalności i w odniesieniu do której nie wystawiono faktury VAT, musi zostać naliczony i zapłacony przez każdego uczestnika owego wspólnego przedsięwzięcia w odpowiednich proporcjach.

27 Co się tyczy owych proporcji, należy zauważyć, że VAT jest naliczany od podstawy opodatkowania, która – zgodnie z zasadą ogólną – stanowi łączną kwotę wynagrodzenia, którą dostawca towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać od nabywcy. Jako że podstawę opodatkowania stanowi wynagrodzenie faktycznie otrzymane, a organy podatkowe nie mogą pobrać z tytułu VAT kwoty

wyższej od tej, którą otrzymał podatnik (wyrok z dnia 6 grudnia 2018 r., *Tratave*, C-672/17, pkt 29), należy przyjąć, iż w rozpatrywanej sprawie uczestnicy wspólnego przedsięwzięcia są odpowiedzialni za wykonanie zobowiązań dotyczących VAT do wysokości swoich udziałów w otrzymanym wynagrodzeniu, które są obliczane w oparciu o podstawę opodatkowania.

- 28 W związku z powyższym celowe jest również skierowanie do Trybunału Sprawiedliwości części pierwszej pytania drugiego.

*Stosowanie art. 287 dyrektywy VAT*

- 29 Dla rozpatrywanej sprawy znaczenie ma także kwestia stosowania art. 71 ust. 2 ustawy o VAT: należy bowiem rozstrzygnąć, czy w okolicznościach takich jak te w niniejszej sprawie przewidziany w owym przepisie próg obrotu, którego przekroczenie w ujęciu rocznym (12-miesięcznym) rodzi, w świetle prawa krajowego, obowiązek rejestracji w charakterze podatnika VAT oraz obowiązek naliczenia i zapłaty VAT, ma zastosowanie (1) łącznie do uczestników wspólnego przedsięwzięcia (i jest obliczany z uwzględnieniem całkowitej kwoty dochodów wspólnego przedsięwzięcia), czy też (2) indywidualnie do każdego uczestnika wspólnego przedsięwzięcia (i jest obliczany z uwzględnieniem dochodów uzyskanych samodzielnie przez każdego uczestnika wspólnego przedsięwzięcia).
- 30 Artykuł 287 pkt 11 dyrektywy VAT stanowi, że państwa członkowskie, które przystąpiły do Wspólnoty po dniu 1 stycznia 1978 r., mogą przyznać zwolnienie podatnikom, których roczny obrót nie jest większy niż 29 000 EUR w przypadku Litwy. Należy zauważyć, że decyzją wykonawczą Rady 2011/335/UE z dnia 30 maja 2011 r. tymczasowo podwyższono ową kwotę do 45 000 EUR.
- 31 W tym względzie należy zasygnalizować, że – jak wynika z motywu 5 dyrektywy VAT – system VAT staje się najbardziej jasny i neutralny, kiedy podatek nakładany jest w możliwie najbardziej ogólny sposób. Wydaje się to oznaczać, że jeżeli – w okolicznościach takich jak te w rozpatrywanej sprawie – wspólne przedsięwzięcie/partnerstwo (uczestnicy wspólnego przedsięwzięcia w ujęciu łącznym) jest podatnikiem w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, dokładną wysokość zobowiązań spoczywających na każdym z uczestników należy określić z uwzględnieniem ustanowionego w art. 287 dyrektywy VAT progu rocznego obrotu w odniesieniu do całości działalności wspólnego przedsięwzięcia (do kwoty obrotu wskazanej w art. 288 dyrektywy VAT) niezależnie od sposobu podziału dochodu uzyskanego z działalności takiego wspólnego przedsięwzięcia pomiędzy jego uczestnikami.
- 32 Z drugiej strony w świetle przepisów prawa krajowego wspólne przedsięwzięcie/partnerstwo, które nie posiadają osobowości prawnej, nie są uznawane za podatników. Ponadto jak wynika z praktyki administracyjnej, w przypadku gdy dostawa podlegająca opodatkowaniu jest dokonywana przez małżonków, a jej przedmiotem są składniki majątku objęte wspólnością majątkową, małżonkowie tacy są uznawani za odrębnych podatników, a

uzyskiwany przez nich obrót w rozumieniu przepisów krajowych zgodnych z art. 287 dyrektywy VAT lub transponujących ten przepis, jest analizowany oddzielnie – małżonek jest zwolniony z obowiązku zapłaty VAT, jeżeli przypadający mu udział w dostawie nie przekracza kwoty wspomnianego powyżej progu obrotu, przy czym jest tak nawet wówczas, gdy wartość dostaw dokonanych łącznie przez małżonków przekracza kwotę owego progu.

- 33 W związku z tym do Trybunału Sprawiedliwości kierowana jest również część druga pytania drugiego.

DOKUMENT ROBOCZY