ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)
της 21ης Απριλίου 2005 *

Στην υπόθεση C-25/03,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Γερμανία), με απόφαση της 29ης Αυγούστου 2002, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 23 Ιανουαρίου 2003, στο πλαίσιο της δίκης

Finanzamt Bergisch Gladbach

κατά

ΗΕ,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους C. W. A. Timmermans, πρόεδρο τμήματος, R. Silva de Lapuerta, R. Schintgen (εισηγητή), Γ. Αρέστη και J. Klučka, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενικός εισαγγελέας: A. Tizzano
γραμματέας: K. Sztranc, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της προφορικής διαδικασίας της 23ης Σεπτεμβρίου 2004,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— το Finanzamt Bergisch Gladbach, εκπροσωπούμενο από τον A. Eich,

— ο HE, εκπροσωπούμενος από τους C. Fuhrmann, Rechtsanwalt, και K. Korn, Steuerberater,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους E. Traversa και K. Gross,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 11ης Νοεμβρίου 2004,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 2, 4, 17, 18 και 22 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους

φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 1), ως είχαν αρχικώς και όπως τροποποιήθηκαν με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388 (ΕΕ L 376, σ. 1, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του Finanzamt Bergisch Gladbach (στο εξής: Finanzamt) και του ΗΕ, και αφορά το αν και κατά πόσον ο ΗΕ, ο οποίος είναι συγκύριος, με τη σύζυγό του, οικίας εντός της οποίας χρησιμοποιεί μόνον αυτός έναν χώρο αποκλειστικά για επαγγελματικούς σκοπούς, έχει δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) με τον οποίον επιβαρύνθηκε η ανέγερση του ως άνω ακινήτου.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

3 Κατά το άρθρο 2, στον τίτλο ΙΙ, «Πεδίο εφαρμογής», της έκτης οδηγίας:

«Στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται:

1. οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν·

2. οι εισαγωγές αγαθών.»

4 Το άρθρο 4, στον τίτλο IV, «Υποκείμενοι στον φόρο», της οδηγίας αυτής, ορίζει:

«1. Θεωρείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκομένου σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητος αυτής.

2. Οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξορύξεως, των γεωργικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελευθέρων επαγγελμάτων ή των εξομοιουμένων προς αυτά. Ως οικονομική δραστηριότης θεωρείται επίσης η εκμετάλλευση ενσωμάτου η άυλου αγαθού, προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρος.

[...]»

5 Στην παράγραφο 1 του άρθρου 5, «Παράδοση αγαθών», στον τίτλο V, «Φορολογητέες πράξεις», της ίδιας οδηγίας ορίζεται ότι:

«Ως "παράδοση αγαθού" θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος».

6 Κατά το άρθρο 17, «Γένεση και έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση», στον τίτλο XI, «Εκπτώσεις», της έκτης οδηγίας:

«1. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.

2. Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο για τον οποίον είναι υπόχρεος:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

[...]

6. Το αργότερο προ της παρόδου τεσσάρων ετών από την έναρξη της ισχύος της παρούσης οδηγίας, το Συμβούλιο προτάσει της Επιτροπής καθορίζει ομοφώνως τις δαπάνες, οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας. Οπωσδήποτε θα αποκλείονται του δικαιώματος προς έκπτωση οι δαπάνες, οι οποίες δεν έχουν χαρακτήρα αυστηρά επαγγελματικό, όπως οι δαπάνες πολυτελείας, ψυχαγωγίας ή κοινωνικής παραστάσεως.

Μέχρι να τεθούν σε ισχύ οι ανωτέρω προβλεπόμενοι κανόνες, τα κράτη μέλη δύνανται να διατηρήσουν όλες τις εξαιρέσεις, τις οποίες προβλέπει η εθνική τους νομοθεσία κατά τον χρόνο ενάρξεως ισχύος της παρούσης οδηγίας.

[...]»

7 Κατά το κρίσιμο για την κύρια δίκη χρονικό διάστημα τέθηκε σε ισχύ η οδηγία 91/680, το άρθρο 3 της οποίας επιβάλλει στα κράτη μέλη την υποχρέωση να προσαρμόσουν το σύστημά τους ΦΠΑ στις διατάξεις που αυτή προβλέπει και να λάβουν τα απαραίτητα μέτρα, προκειμένου το προσαρμοσμένο σύστημα να τεθεί σε ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 1993. Το εν λόγω άρθρο 17, παράγραφος 2, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 91/680, έχει ως εξής:

«2. Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του, ο υποκείμενος στο φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθέμενης αξίας για τα αγαθά που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για τις υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο υπόχρεο για την καταβολή του φόρου στο εσωτερικό της χώρας·

[...]»

8 Το άρθρο 18, «Τρόπος ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση», στον ίδιο τίτλο XI της έκτης οδηγίας, ορίζει τα εξής:

«1. Για να έχει την δυνατότητα ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει:

α) για την αναφερομένη στο άρθρο 17, παράγραφος 2, περίπτωση α', έκπτωση, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί κατά το άρθρο 22, παράγραφος 3.

[...]»

9 Κατά το άρθρο 22, «Υποχρεώσεις στο εσωτερικό καθεστώς», στον τίτλο XIII, «Υποχρεώσεις των υπόχρεων στον φόρο», της έκτης οδηγίας:

«[...]

3. α) Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να εκδίδει τιμολόγιο ή έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου, για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποιεί προς άλλον υποκείμενο στον φόρο, να τηρεί δε αντίγραφο κάθε εκδοθέντος εγγράφου.

[...]

β) Στο τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται χωριστά η τιμή άνευ φόρου και ο αντιστοιχών φόρος για κάθε διαφορετικό συντελεστή καθώς και, κατά περίπτωση, η φορολογική απαλλαγή.

γ) Τα κράτη μέλη καθορίζουν τα κριτήρια, σύμφωνα με τα οποία ένα έγγραφο δύναται να θεωρηθεί ότι επέχει θέση τιμολογίου.

[...]

8. [...] τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να ορίζουν και άλλες υποχρεώσεις, που κρίνουν αναγκαίες για την εξασφάλιση επακριβούς εισπράξεως του φόρου και για την αποτροπή καταστρατηγήσεων.

[...]»

10 Το ως άνω άρθρο 22 τροποποιήθηκε με την οδηγία 91/680 ως εξής:

«[...]

3. α) Κάθε υποκείμενος στο φόρο οφείλει να εκδίδει τιμολόγιο ή έγγραφο που να επέχει θέση τιμολογίου, για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που εκτελεί προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο. [...] Ο υποκείμενος στο φόρο οφείλει να διατηρεί αντίγραφο όλων των εκδοθέντων εγγράφων.

[...]

β) Στο τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται χωριστά, η τιμή άνευ φόρου και ο φόρος που αναλογεί για κάθε διαφορετικό συντελεστή, καθώς και, κατά περίπτωση, η φορολογική απαλλαγή.

[...]

γ) Τα κράτη μέλη καθορίζουν τα κριτήρια, σύμφωνα με τα οποία ένα έγγραφο δύναται να θεωρηθεί ότι επέχει θέση τιμολογίου.

[...]

8. Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της επακριβούς είσπραξης του φόρου και την αποφυγή της φοροδιαφυγής, υπό την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που διενεργούνται από υποκειμένους στο φόρο μεταξύ κρατών μελών και υπό την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.

[...]»

Η εθνική νομοθεσία

11 Οι κρίσιμες διατάξεις του γερμανικού νόμου περί του φόρου προστιθέμενης αξίας (Umsatzsteuergesetz, στο εξής: UStG), όπως ίσχυαν κατά τα κρίσιμα για την κύρια δίκη φορολογικά έτη 1991 έως 1993, (βλ., αντιστοίχως, BGBl. 1991 I, σ. 351, και BGBl. 1993 I, σ. 566) είχαν ως εξής:

«Άρθρο 14 — Έκδοση τιμολογίων

1) Ο υποκείμενος στον φόρο, οσάκις πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, στοιχεία 1 και 3, δύναται και, εφόσον τις πραγματοποιεί για σκοπούς της επιχειρήσεως άλλου υποκειμένου στον φόρο, οφείλει, αν το ζητήσει ο τελευταίος, να εκδώσει τιμολόγιο, στο οποίο ο φόρος θα αναγράφεται χωριστά. Στο τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται:

1. το όνομα και η διεύθυνση του υποκειμένου στον φόρο που πραγματοποιεί την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών,

2. το όνομα και η διεύθυνση του αγοραστή των αγαθών ή του αποδέκτη των υπηρεσιών,

3. η ποσότητα και η συνήθης εμπορική ονομασία των παραδοθέντων αγαθών ή η φύση και το περιεχόμενο των παρεχομένων υπηρεσιών,

4. η ημερομηνία παραδόσεως των αγαθών ή της παροχής των υπηρεσιών,

5. το αντίτιμο για την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών (άρθρο 10) και

6. ο φόρος επί του αντιτίμου (σημείο 5).

[...]

Άρθρο 15 — Έκπτωση του φόρου εισροών

1) Ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να εκπέσει τα εξής ποσά φόρου εισροών:

1. τον φόρο που αναγράφεται χωριστά στα τιμολόγια που εκδίδονται κατά το άρθρο 14 και του παραδίδουν άλλοι υποκείμενοι για την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν για τους σκοπούς της

επιχειρήσεώς του. Αν ο χωριστά αναγραφόμενος φόρος αφορά τέτοιες πράξεις, η αντιπαροχή για τις οποίες έχει ήδη καταβληθεί χωρίς αυτές να έχουν πραγματοποιηθεί, ο φόρος εκπίπτει από τη στιγμή που εκδίδεται το τιμολόγιο ή καταβάλλεται η αντιπαροχή·

[...]»

12 Επειδή το Bundesfinanzhof, με την απόφαση περί παραπομπής, αναφέρθηκε στη σχετική νομοθετική ρύθμιση που ισχύει στη Δημοκρατία της Αυστρίας, επιβάλλεται η διευκρίνιση ότι, στο εν λόγω κράτος μέλος, το άρθρο 12, παράγραφος 2, σκέψη 2, του νόμου του 1994, περί φόρου προστιθέμενης αξίας (Umsatzsteuergesetz, BGBl. 663/1994) ορίζει τα εξής:

«Δεν θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκαν για επιχειρηματικούς σκοπούς οι παραδόσεις αγαθών, οι παροχές υπηρεσιών ή οι εισαγωγές:

α) η έναντι των οποίων καταβληθείσα αντιπαροχή δεν συνιστά κατά κύριο λόγο δαπάνες (έξοδα) εκπιπτόμενες κατά την έννοια του άρθρου 20, παράγραφος 1, σκέψεις 1 έως 5, του νόμου του 1988, περί φόρου εισοδήματος (Einkommensteuergesetz, BGBl. 100/1988)

[...]»

13 Η τελευταία αυτή διάταξη έχει ως εξής:

«Δεν εκπίπτουν από τα διάφορα έσοδα:

[...]

2. [...]

δ) τα έξοδα ή δαπάνες που αφορούν χώρο γραφείου εντός οικίας και τον εξοπλισμό του, καθώς και τα αγαθά για τον εξοπλισμό της οικίας. Αν ο χώρος γραφείου εντός της οικίας αποτελεί το κέντρο όλων των δραστηριοτήτων της επιχειρήσεως και της επαγγελματικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο, είναι δυνατή η έκπτωση των σχετικών δαπανών και εξόδων, περιλαμβανομένων των δαπανών εξοπλισμού.»

Η κύρια δίκη και τα προδικαστικά ερωτήματα

14 Από τη δικογραφία της κύριας δίκης προκύπτει ότι, το 1990, ο HE αγόρασε ένα οικόπεδο εξ αδιαιρέτου με τη σύζυγό του. Τα μερίδια κυριότητας ήταν ένα τέταρτο για τον σύζυγο και τρία τέταρτα για τη σύζυγό του. Εν συνεχεία, οι εν λόγω σύζυγοι ανέθεσαν σε διάφορες επιχειρήσεις την ανέγερση οικίας επί του οικοπέδου. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ενώπιον του Δικαστηρίου, ο εκπρόσωπος του HE διευκρίνισε ότι τα μερίδια κυριότητας επί του ακινήτου ήταν επίσης ένα τέταρτο για τον σύζυγο και τρία τέταρτα για τη σύζυγο. Όλα τα συναφή με την ανέγερση τιμολόγια εκδόθηκαν στον όνομα του ζεύγους HE, χωρίς διάκριση ανάλογα με το μερίδιο καθενός εκ των συγκυρίων.

15 Δεν αμφισβητείται ότι ο HE χρησιμοποίησε έναν χώρο της οικίας ως χώρο γραφείου, για να ασκεί εκεί, παράλληλα προς τη μισθωτή εργασία του, τη δευτερεύουσα επαγγελματική δραστηριότητα του ειδικού συγγραφέα.

16 Με τις δηλώσεις ΦΠΑ για τα φορολογικά έτη 1991, 1992 και 1993, ο HE άσκησε το δικαίωμα εκπτώσεως βάσει των συναφών με την ανέγερση του ακινήτου τιμολογίων, υπολογίζοντας το προς έκπτωση ποσό σε 12 %, που αντιστοιχεί στην αναλογία της επιφάνειας του χώρου γραφείου προς την κατοικήσιμη επιφάνεια της οικίας.

17 Ωστόσο, το Finanzamt απέρριψε τις εκπτώσεις αυτές, με το αιτιολογικό ότι κύριος του έργου και αποδέκτης των υπηρεσιών ανεγέρσεως δεν ήταν ο HE ατομικά, αλλά η μεταξύ των συζύγων κοινωνία.

18 Η προσφυγή που άσκησε ο HE κατά της εν λόγω απορριπτικής αποφάσεως έγινε εν μέρει δεκτή σε πρώτο βαθμό από το Finanzgericht.

19 Κατά το δικαστήριο αυτό, ο HE ήταν, από απόψεως αστικού δικαίου, κύριος του έργου και αποδέκτης των υπηρεσιών ανεγέρσεως ως προς τον χώρο γραφείου μόνον κατά το ένα τέταρτο. Ελλείψει άλλων στοιχείων, το εν λόγω δικαστήριο στηρίχθηκε πράγματι στα μερίδια κυριότητας κάθε συζύγου επί του ακινήτου. Δεδομένου ότι το μερίδιο της συζύγου ήταν τρία τέταρτα, το Finanzgericht αναγνώρισε στον HE δικαίωμα να εκπέσει μόνον το ένα τέταρτο του ΦΠΑ εισροών που αναλογεί στον χώρο γραφείου, ήτοι μόνον το ένα τέταρτο του 12 % του συνολικού φόρου εισροών. Κατά το ίδιο δικαστήριο, το ότι τα τιμολόγια είχαν εκδοθεί στο όνομα και των δύο συζύγων, χωρίς διάκριση μεταξύ τους, στερείται σημασίας στο πλαίσιο αυτό.

20 Τόσο το Finanzamt όσο και ο HE άσκησαν κατά της αποφάσεως αυτής αναίρεση [Revision] ενώπιον του Bundesfinanzhof.

21 Κατά το Finanzamt, πρέπει να γίνει διάκριση ανάλογα με το αν οι επίδικες στο πλαίσιο της κύριας δίκης υπηρεσίες παρασχέθηκαν στην κοινωνία των ιδανικών μεριδιούχων ή σε έναν μόνον εκ των συγκυρίων. Αν η ταυτότητα του κυρίου του έργου δεν προκύπτει σαφώς από την παραγγελία, κύριος του έργου θεωρείται η κοινωνία. Τα μερίδια κυριότητας του ζεύγους ΗΕ επί του ακινήτου δεν ασκούν συναφώς καμία επιρροή. Σε κάθε περίπτωση, η απουσία καταμερισμού του ποσού ΦΠΑ εισροών μεταξύ των συζύγων και η έκδοση τιμολογίων στο όνομά τους, χωρίς διάκριση μεταξύ τους, στερεί από τον ΗΕ κάθε δικαίωμα προς έκπτωση.

22 Αντιθέτως, ο ΗΕ φρονεί ότι, εφόσον είναι αποκλειστικός χρήστης του μέρους του ακινήτου που χρησιμοποιείται ως χώρος γραφείου, πρέπει να θεωρείται ως μόνος κύριος του έργου ως προς τις εργασίες ανεγέρσεως του μέρους αυτού. Κατ' αυτόν, η απόρριψη των εκπτώσεων, με αιτιολογία στηριζόμενη αποκλειστικά στο εθνικό αστικό δίκαιο, δεν είναι συμβατή με το κοινό σύστημα του ΦΠΑ. Αντιθέτως προς ό,τι έκρινε το πρωτοβάθμιο δικαστήριο, δικαίωμα εκπτώσεως υφίσταται για όλο τον σχετικό με την κατασκευή του χώρου γραφείου ΦΠΑ, ήτοι 12 % του συνολικού ποσού ΦΠΑ των εργασιών ανεγέρσεως της οικίας.

23 Το Bundesfinanzhof επισημαίνει ότι, κατ' εφαρμογή του γερμανικού δικαίου, όταν την παραγγελία δίδουν από κοινού περισσότερα πρόσωπα, τα οποία ενεργούν όχι ως αυτοτελής νομική οντότητα —προσωπική ή κεφαλαιουχική εταιρία— αλλ' απλώς στο πλαίσιο μιας εν τοις πράγμασι κοινωνίας ιδανικών μεριδιούχων, ο κάθε κοινωνός θεωρείται αποδέκτης της υπηρεσίας αναλόγως προς το συμβατικό μερίδιό του. Εν προκειμένω, στην κύρια δίκη, από την άποψη του ΦΠΑ, δεν παρεμβάλλεται η κοινωνία καθαυτή και, ως εκ τούτου, αποδέκτες των επίμαχων υπηρεσιών πρέπει να θεωρηθούν οι δύο σύζυγοι.

24 Το εν λόγω δικαστήριο επισημαίνει, ακόμη, ότι, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του Finanzgericht, μόνον ο ΗΕ άσκησε επαγγελματική δραστηριότητα στον χώρο γραφείου εντός του ακινήτου που είχαν ανεγείρει οι σύζυγοι από κοινού. Σύμφωνα με τη νομολογία του, δικαίωμα προς έκπτωση, στην περίπτωση κοινωνίας επί εμπράγματου δικαιώματος, έχει ο κάθε επιχειρηματίας που αγόρασε ένα αγαθό για

να το χρησιμοποιήσει για επαγγελματικούς σκοπούς, ανάλογα με το μερίδιο συμμετοχής του στην κοινωνία. Για την περίπτωση των δύο συζύγων που είχαν μισθώσει επαγγελματικό χώρο τον οποίον χρησιμοποιούσε μόνον ο ένας για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του, το Bundesfinanzhof, στηριζόμενο, ελλείψει άλλων στοιχείων, στο άρθρο 742 του γερμανικού αστικού κώδικα (Bürgerliches Gesetzbuch), κατά το οποίο τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις κατανέμονται εξίσου μεταξύ των κοινωνών, έκρινε ότι ο κοινωνός που χρησιμοποιεί το αγαθό για επαγγελματικούς σκοπούς δικαιούται να εκπέσει μόνον το ήμισυ του συνολικού φόρου εισροών.

25 Στο ίδιο συμπέρασμα κατέληξε εν προκειμένω και το Finanzgericht, το οποίο ορθώς έκρινε ότι η συλλογιστική αυτή δεν αναιρείται από το ότι τα τιμολόγια έχουν εκδοθεί στο όνομα αμφοτέρων των συζύγων.

26 Ωστόσο, το Bundesfinanzhof ερωτά αν η λύση αυτή είναι συμβατή με την έκτη οδηγία.

27 Καταρχάς, δεν είναι δυνατόν να δοθεί με βεβαιότητα απάντηση στο ερώτημα αν αποδέκτης των υπηρεσιών ανεγέρσεως μιας οικίας, εντός της οποίας χωροθετείται ένας χώρος γραφείου, είναι ο ΗΕ υπό την ιδιότητά του ως «υποκειμένου στον φόρο», «για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του», κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, ή αν οι υπηρεσίες αυτές καλύπτουν ιδιωτικές στεγαστικές ανάγκες, λαμβανομένου ιδίως υπόψη ότι οι αυστριακές αρχές, για παράδειγμα, δεν δέχονται δικαίωμα εκπτώσεως σε τέτοια περίπτωση.

28 Στο πλαίσιο αυτό επιβάλλεται, επίσης, να προσδιοριστεί αν οι δαπάνες για την ανέγερση ενός χώρου γραφείου εντός οικίας «έχουν χαρακτήρα αυστηρά επαγγελματικό», ώστε, σε αντίθετη περίπτωση, να αποκλείονται αυτοδικαίως από το δικαίωμα εκπτώσεως, σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 6, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας.

29 Αν κριθεί ότι σε τέτοια περίπτωση υφίσταται, καταρχήν, δικαίωμα προς έκπτωση, επιβάλλεται, εν συνεχεία, να καθοριστεί ο τρόπος ασκήσεως του δικαιώματος, στο πλαίσιο του κοινοτικού δικαίου, κατά την απόκτηση επενδυτικού αγαθού από μία κοινωνία ιδανικών μεριδιούχων ή συζύγων, η οποία δεν ενεργεί η ίδια ως υποκείμενος στον φόρο.

30 Τέλος, ανακύπτουν αμφιβολίες ως προς την εφαρμογή των προϋποθέσεων των άρθρων 18, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, και 22, παράγραφος 3, στοιχεία α΄ και γ΄, της έκτης οδηγίας, λαμβανομένης υπόψη της νομολογίας των εθνικών δικαστηρίων, κατά την οποία είναι ήσσονος σημασίας οι σχετικές με τις πρόσθετες ενδείξεις υποχρεώσεις που πρέπει να περιλαμβάνει το τιμολόγιο ως προς τα αντίστοιχα μερίδια.

31 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Ενεργεί όποιος προβαίνει στην αγορά ή την ανέγερση οικίας προς κάλυψη ιδίων στεγαστικών αναγκών, κατά την αγορά ή την ανέγερση της οικίας αυτής, ως υποκείμενος στον φόρο, αν σκοπεύει να χρησιμοποιήσει έναν από τους χώρους του ακινήτου ως χώρο γραφείου για την άσκηση δευτερεύουσας, μη μισθωτής, δραστηριότητας;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα:

Αν μια κοινωνία ιδανικών μεριδιούχων ή συζύγων, η οποία δεν ασκεί η ίδια κάποια επαγγελματική δραστηριότητα, παραγγείλει επενδυτικό αγαθό, θα θεωρηθεί ότι πρόκειται για αγορά εκ μέρους μη υποκείμενου στον φόρο, ο οποίος δεν δικαιούται έκπτωση του φόρου εισροών που βάρυνε την απόκτηση του αγαθού, ή θα πρέπει να θεωρηθούν αγοραστές του αγαθού οι συγκύριοι;

3) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο δεύτερο ερώτημα:

Αν δύο σύζυγοι αγοράσουν εξ αδιαίρετου επενδυτικό αγαθό, το οποίο χρησιμοποιεί για επαγγελματικούς σκοπούς μόνον ο ένας εκ των δύο, δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου εισροών έχει:

α) ο συγκύριος αυτός μόνο για το ποσοστό του φόρου εισροών, που αντιστοιχεί στο ιδανικό μερίδιό του κυριότητας,

ή

β) ο συγκύριος αυτός δικαιούται, κατά το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας, να εκπέσει τον φόρο εισροών που αναλογεί σε ολόκληρο το μέρος του αγαθού που αυτός χρησιμοποιεί για επαγγελματικούς σκοπούς (με την επιφύλαξη των σχετικών με το τιμολόγιο προϋποθέσεων που εξετάζονται με το τέταρτο ερώτημα);

4) Απαιτείται, προς άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου εισροών, κατά το άρθρο 18 της έκτης οδηγίας, τιμολόγιο, κατά την έννοια του άρθρου 22, παράγραφος 3, της εν λόγω οδηγίας, που να έχει εκδοθεί μόνο στο όνομα αυτού του συγκυρίου/συζύγου, με μνεία του κλάσματος του αντιτίμου και του φόρου που αναλογεί στο μερίδιο κυριότητάς του, ή αρκεί τιμολόγιο που να έχει εκδοθεί στο όνομα των συγκυρίων/συζύγων, χωρίς τέτοιο διαχωρισμό του αντιτίμου και του φόρου;»

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

32 Υπενθυμίζεται, καταρχάς, ότι, όπως προκύπτει από τη δικογραφία:

— το ζεύγος ΗΕ αγόρασε εξ αδιαιρέτου οικόπεδο επί του οποίου ανήγειραν οικία της οποίας είναι συγκύριοι·

— στην κοινωνία που συστήθηκε μεταξύ του ζεύγους ΗΕ λόγω του γάμου, το μερίδιο του συζύγου είναι ένα τέταρτο και της συζύγου του τρία τέταρτα, τόσο επί του οικοπέδου όσο και επί της οικίας·

— εκτός της μισθωτής εργασίας του, ο ΗΕ ασκεί δευτερεύουσα ανεξάρτητη επαγγελματική δραστηριότητα ως ειδικός συγγραφέας·

— για τις ανάγκες της δραστηριότητας αυτής, χρησιμοποιεί κατ' αποκλειστικότητα έναν χώρο της οικίας ως χώρο γραφείου· δεν αμφισβητείται ότι ο χώρος αυτός αντιστοιχεί στο 12 % της συνολικής κατοικήσιμης επιφάνειας της οικίας·

— η σύζυγος του ΗΕ δεν ασκεί καμία οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της έκτης οδηγίας και ουδέποτε χρησιμοποίησε τον εν λόγω χώρο γραφείου·

— η συσταθείσα λόγω του γάμου κοινωνία μεταξύ του ζεύγους HE δεν ασκεί οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της έκτης οδηγίας και δεν έχει νομική προσωπικότητα, ούτε εξουσία να ενεργεί αυτοτελώς·

— μη έχοντας την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ, η σύζυγος του HE και η συσταθείσα λόγω του γάμου κοινωνία μεταξύ του ζεύγους HE δεν έχουν δικαίωμα εκπτώσεως σύμφωνα με την έκτη οδηγία·

— τα σχετικά με την ανέγερση της οικίας τιμολόγια εκδόθηκαν στο όνομα του ζεύγους HE, χωρίς διάκριση μεταξύ τους και χωρίς να διευκρινίζεται το μέρος του τιμήματος και του ΦΠΑ που αντιστοιχεί στο μερίδιο κυριότητας καθενός από τους συζύγους·

— ο HE ζητεί έκπτωση του ΦΠΑ εισροών για το σύνολο του χώρου γραφείου που χρησιμοποιεί για σκοπούς αποκλειστικά επαγγελματικούς, ήτοι 12 %, ενώ το μερίδιό του κυριότητας επί του ακινήτου είναι 25 %.

33 Οι απαντήσεις στα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθούν υπό το πρίσμα των δεδομένων αυτών της κύριας δίκης.

34 Επιβάλλεται να προστεθεί ότι, για να δοθούν οι απαντήσεις αυτές, δεν χρειάζεται να γίνει διάκριση μεταξύ του αρχικού περιεχομένου των άρθρων 17 και 22 της έκτης οδηγίας και του περιεχομένου τους μετά την τροποποίησή τους με την οδηγία 91/860, διότι, όσον αφορά την ερμηνεία που το Δικαστήριο πρέπει να δώσει στο πλαίσιο της παρούσας υποθέσεως, το περιεχόμενό τους είναι κατ' ουσίαν ταυτόσημο.

Επί του πρώτου ερωτήματος

35 Με το ερώτημα αυτό, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν πρόσωπο που αγοράζει ή ανεγείρει οικία προς στέγαση της οικογένειάς του ενεργεί ως υποκείμενος στον φόρο και, επομένως, έχει δικαίωμα προς έκπτωση σύμφωνα με το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας, κατά το μέτρο που χρησιμοποιεί έναν από τους χώρους του ακινήτου αυτού ως χώρο γραφείου για την άσκηση δευτερεύουσας οικονομικής δραστηριότητας, κατά την έννοια των άρθρων 2 και 4 της ίδιας οδηγίας.

36 Συναφώς, πρέπει να υπομνηστεί εξ αρχής ότι η έκτη οδηγία θεσπίζει κοινό σύστημα ΦΠΑ το οποίο στηρίζεται, μεταξύ άλλων, στον ενιαίο ορισμό των φορολογητέων πράξεων (βλ. απόφαση της 26ης Ιουνίου 2003, C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, Συλλογή 2003, σ. I-6729, σκέψη 38).

37 Από το άρθρο 2 της εν λόγω οδηγίας, το οποίο ορίζει το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 4 της ίδιας οδηγίας, προκύπτει ότι στον φόρο αυτόν υπόκεινται μόνον οι δραστηριότητες με οικονομικό χαρακτήρα, εφόσον τις ασκεί στο εσωτερικό του κράτους μέλους υποκείμενος στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή.

38 Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, θεωρείται υποκείμενος στον φόρο οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο, μια από τις οικονομικές δραστηριότητες που διαλαμβάνονται στην παράγραφο 2 του άρθρου αυτού.

39 Σύμφωνα με την ως άνω παράγραφο 2, στις «οικονομικές δραστηριότητες» καταλέγονται «όλες» οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του

παρέχοντος υπηρεσίες και, ιδίως, η με διαρκή χαρακτήρα εκμετάλλευση ενσώματου η άυλου αγαθού, προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων. Η έννοια «εκμετάλλευση» αναφέρεται, όπως επιβάλλει η αρχή της ουδετερότητας του κοινού συστήματος ΦΠΑ, σε όλες τις πράξεις, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή τους (βλ. απόφαση της 21ης Οκτωβρίου 2004, C-8/03, BBL, Συλλογή 2004, σ. I-10157, σκέψη 36).

40 Κατά πάγια νομολογία, το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, όπως ορίζεται στο άρθρο 4 της έκτης οδηγίας, είναι ευρύτατο και καταλαμβάνει όλα τα στάδια της παραγωγής, της διανομής και της παροχής υπηρεσιών (βλ., ιδίως, την απόφαση της 4ης Δεκεμβρίου 1990, C-186/89, Van Tiem, Συλλογή 1990, σ. I-4363, σκέψη 17, και την προπαρατεθείσα απόφαση MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, σκέψη 42).

41 Σύμφωνα, όμως, με τα κριτήρια του άρθρου 4 της εν λόγω οδηγίας, βάσει των οποίων πρέπει να κρίνεται αποκλειστικά η ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο (βλ. τις προπαρατεθείσες αποφάσεις Van Tiem, σκέψη 25, και BBL, σκέψη 36), επιβάλλεται το συμπέρασμα ότι πρόσωπο όπως ο HE έχει αυτή την ιδιότητα.

42 Πράγματι, από τη δικογραφία προκύπτει ότι, κατά το επίμαχο στην κύρια δίκη χρονικό διάστημα μεταξύ των ετών 1991 και 1993, ο ενδιαφερόμενος όντως άσκησε ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα —έστω δευτερεύουσα— κατά την έννοια του ως άνω άρθρου 4.

43 Εξάλλου, από το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, προκύπτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο, κατά το μέτρο που, υπό την ιδιότητα αυτή, χρησιμοποιεί το αγαθό για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του, δικαιούται έκπτωση του ΦΠΑ που οφείλει ή κατέβαλε γι' αυτό. Αντιθέτως, όταν δεν χρησιμοποιεί το αγαθό για τις ανάγκες της οικονομικής δραστηριότητάς του, κατά την έννοια του άρθρου 4 της οδηγίας, αλλά για ιδιωτική κατανάλωση, δεν έχει κανένα δικαίωμα προς έκπτωση (βλ., κατά την έννοια αυτή, απόφαση της 11ης Ιουλίου 1991, C-97/90, Lennartz, Συλλογή 1991, σ. I-3795, σκέψεις 8 και 9).

44 Ωστόσο, από τη δικογραφία προκύπτει συναφώς ότι, κατά το επίμαχο στην κύρια δίκη χρονικό διάστημα, ο ΗΕ χρησιμοποιούσε κατ' αποκλειστικότητα, για την άσκηση της ανεξάρτητης οικονομικής δραστηριότητας του ειδικού συγγραφέα, έναν χώρο του ακινήτου που ανήγειρε από κοινού με τη σύζυγό του και του οποίου είναι συγκύριος.

45 Στερείται, εν προκειμένω, σημασίας το ότι ο ενδιαφερόμενος χρησιμοποίησε μέρος μόνον του ακινήτου για τις ανάγκες της οικονομικής δραστηριότητάς του.

46 Πράγματι, κατά πάγια νομολογία, σε περίπτωση που επενδυτικό αγαθό χρησιμοποιείται τόσο για επαγγελματικούς όσο και για ιδιωτικούς σκοπούς, ο ενδιαφερόμενος μπορεί, για τις ανάγκες εφαρμογής του ΦΠΑ, είτε να εντάξει το αγαθό αυτό αποκλειστικά στο ενεργητικό της επιχειρήσεώς του, είτε να το διατηρήσει αποκλειστικά στην προσωπική του περιουσία, είτε —όπως εν προκειμένω στην κύρια δίκη— να το εντάξει στην επιχείρησή του μόνον κατά το μέτρο που το αγαθό αυτό χρησιμοποιείται για επαγγελματικούς σκοπούς (βλ., κατά την έννοια αυτή, μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 8ης Μαρτίου 2001, C-415/98, Bakcsi, Συλλογή 2001, σ. I-1831, σκέψεις 24 έως 34, και της 8ης Μαΐου 2003, C-269/00, Seeling, Συλλογή 2003, σ. I-4101, σκέψεις 40 και 41).

47 Στην τελευταία αυτή περίπτωση, επιβάλλεται το συμπέρασμα ότι, στο πλαίσιο της επαγγελματικής χρήσεως του αγαθού, ο οικείος επιχειρηματίας ενήργησε ως υποκείμενος στον φόρο κατά την αγορά ή ανέγερση του ακινήτου, το οποίο κατά το μέτρο αυτό πρέπει να εκληφθεί ως χρησιμοποιούμενο για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεων του επιχειρηματία, κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

48 Η προηγούμενη ερμηνεία στηρίζεται στην αρχή της ουδετερότητας, κατά την οποία ο ενδιαφερόμενος φέρει το βάρος αποδείξεως μόνον όταν πρόκειται για αγαθά ή υπηρεσίες που χρησιμοποιεί για ιδιωτική κατανάλωση, και όχι για τις φορολογητέες επαγγελματικές δραστηριότητές του.

49 Όπως ορθώς τόνισε η Επιτροπή, δεν είναι βάσιμες οι αμφιβολίες του αιτούντος δικαστηρίου ως προς το αν μία πράξη όπως η επίδικη στην κύρια δίκη εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας.

50 Πράγματι, το ότι ένα άλλο κράτος μέλος (όπως, εν προκειμένω, η Δημοκρατία της Αυστρίας) αποκλείει το δικαίωμα προς έκπτωση στην περίπτωση χώρου γραφείου εντός οικίας στερείται σημασίας, δεδομένου του χαρακτήρα του κοινού συστήματος του ΦΠΑ, καθώς και του σκοπού της εναρμονίσεως που αυτό επιδιώκει, εκ των οποίων προκύπτει ότι παρεκκλίσεις από το δικαίωμα προς έκπτωση επιτρέπονται μόνον στις περιπτώσεις που προβλέπει ρητώς η έκτη οδηγία, προκειμένου να διασφαλιστεί η ενιαία εφαρμογή τους σε όλα τα κράτη μέλη.

51 Εξάλλου, όσον αφορά το άρθρο 17, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας, στο οποίο στηρίζεται η κρίση του αιτούντος δικαστηρίου, επισημαίνεται, καταρχάς, ότι, κατά το παρόν στάδιο εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου, δεν υφίσταται πράξη του Συμβουλίου που να αποκλείει από το δικαίωμα προς έκπτωση τις δαπάνες που δεν έχουν αυστηρώς επαγγελματικό χαρακτήρα, όπως οι δαπάνες πολυτελείας, ψυχαγωγίας ή κοινωνικής παραστάσεως. Επιπλέον, η γερμανική νομοθεσία που ίσχυε κατά τον χρόνο που τέθηκε σε ισχύ η έκτη οδηγία δεν περιείχε καμία διάταξη περί αποκλεισμού από το δικαίωμα εκπτώσεως των δαπανών για χώρους γραφείου εντός οικίας. Τέλος, ουδέποτε επιτράπηκε στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας να λάβει ειδικά μέτρα κατά παρέκκλιση από την οδηγία αυτή, δυνάμει του άρθρου 27.

52 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, επιβάλλεται να δοθεί στο πρώτο ερώτημα η απάντηση ότι ένα πρόσωπο που αγοράζει ή ανεγείρει οικία προς στέγαση της οικογένειάς του ενεργεί ως υποκείμενος στον φόρο και, επομένως, έχει δικαίωμα προς έκπτωση σύμφωνα με το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας, εφόσον χρησιμοποιεί έναν από τους χώρους του ακινήτου ως χώρο γραφείου για την άσκηση δευτερεύουσας οικονομικής δραστηριότητας, κατά την έννοια των άρθρων 2 και 4 της οδηγίας αυτής, και εντάσσει τον χώρο αυτόν στο ενεργητικό της επιχειρήσεώς του.

Επί του δεύτερου ερωτήματος

53 Το ερώτημα αυτό αφορά κατ' ουσίαν το αν μια συσταθείσα λόγω γάμου κοινωνία, η οποία δεν διαθέτει νομική προσωπικότητα και δεν ασκεί η ίδια κάποια επαγγελματική δραστηριότητα κατά την έννοια της έκτης οδηγίας, παραγγείλει επενδυτικό αγαθό, οι συγκύριοι που απαρτίζουν την εν λόγω κοινωνία πρέπει να θεωρηθούν αγοραστές του αγαθού για τις ανάγκες εφαρμογής της εν λόγω οδηγίας.

54 Από τη δικογραφία που έχει υπόψη του το Δικαστήριο προκύπτει συναφώς ότι η συσταθείσα λόγω του γάμου κοινωνία μεταξύ του ζεύγους ΗΕ δεν άσκησε οικονομική δραστηριότητα ως αστικού δικαίου εταιρία με νομική προσωπικότητα ή ως ένωση προσώπων η οποία, αν και δεν έχει νομική προσωπικότητα, εντούτοις διαθέτει εν τοις πράγμασι ικανότητα να ενεργεί αυτοτελώς. Πράγματι, το εν λόγω ζεύγος ενήργησε από κοινού μόνον κατά την αγορά του οικοπέδου και την ανέγερση του ακινήτου.

55 Επομένως, από την άποψη του ΦΠΑ, η εν λόγω κοινωνία δεν μετέσχε στις επίδικες στο πλαίσιο της κύριας δίκης δραστηριότητες, και, ως εκ τούτου, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως υποκείμενη στον φόρο κατά την έννοια της έκτης οδηγίας.

56 Υπό τις συνθήκες αυτές και ελλείψει άλλων σχετικών στοιχείων, το ζεύγος ΗΕ, ως εξ αδιαιρέτου κύριοι του επενδυτικού αγαθού, πρέπει να θεωρηθούν αγοραστές του αγαθού αυτού για τις ανάγκες εφαρμογής της έκτης οδηγίας.

57 Η λύση αυτή είναι συμβατή και με την αρχή της ουδετερότητας. Εφόσον η μεταξύ των συζύγων κοινωνία δεν είναι υποκείμενη στον φόρο και, ως εκ τούτου, δεν μπορεί να εκπέσει τον φόρο εισροών, το δικαίωμα αυτό έχουν οι σύζυγοι ατομικά, εφόσον έχουν την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο.

58 Επομένως, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, όταν κοινωνία συζύγων, η οποία δεν έχει νομική προσωπικότητα και δεν ασκεί η ίδια οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της έκτης οδηγίας, παραγγείλει επενδυτικό αγαθό, οι συγκύριοι που απαρτίζουν την κοινωνία αυτή πρέπει να θεωρηθούν αγοραστές του αγαθού για τις ανάγκες εφαρμογής της έκτης οδηγίας.

Επί του τρίτου ερωτήματος

59 Με το ερώτημα αυτό, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν, όταν δύο σύζυγοι, που έχουν σχηματίσει μεταξύ τους, λόγω του γάμου, κοινωνία ιδανικών μεριδιούχων, αποκτούν την κυριότητα επί ενός επενδυτικού αγαθού το οποίο χρησιμοποιεί αποκλειστικά ο ένας εξ αυτών για επαγγελματικούς σκοπούς, ο τελευταίος δικαιούται να εκπέσει το σύνολο του ΦΠΑ εισροών που βάρυνε το μέρος του αγαθού που χρησιμοποιεί για την επιχείρησή του ή μόνον το μέρος του ΦΠΑ εισροών που αντιστοιχεί στο μερίδιό του κυριότητας.

60 Για να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, επιβάλλεται να υπομνηστεί ότι το πρωτοβάθμιο εθνικό δικαστήριο έκρινε ότι, υπό το πρίσμα του γερμανικού αστικού δικαίου, ο ΗΕ ήταν αποδέκτης των υπηρεσιών ανεγέρσεως ως προς τον χώρο γραφείου μόνον κατά το μερίδιό του κυριότητας. Η εκτίμηση αυτή στηρίχθηκε στην μεταξύ των συζύγων κατανομή της κυριότητας επί του οικοπέδου, επί του οποίου ο σύζυγος έχει μερίδιο μόνον 25 %. Ως εκ τούτου, το δικαστήριο αυτό αναγνώρισε στον ΗΕ το δικαίωμα να εκπέσει μόνον το ένα τέταρτο του φόρου εισροών που αναλογεί στον χώρο γραφείου τον οποίο χρησιμοποιεί για την επιχείρησή του, ήτοι το ένα τέταρτο του 12 % του συνολικού ποσού ΦΠΑ εισροών.

61 Αντιθέτως, ο ΗΕ φρονεί ότι, δυνάμει της έκτης οδηγίας, δικαιούται να εκπέσει ποσοστό του ΦΠΑ εισροών αντίστοιχο με το μέρος του αγαθού που χρησιμοποιεί για επαγγελματικούς σκοπούς, ήτοι 12 % του συνολικού φόρου εισροών.

62 Συναφώς, πρέπει να υπομνηστεί εξ αρχής ότι η έκτη οδηγία θεσπίζει κοινό σύστημα ΦΠΑ, το οποίο στηρίζεται, μεταξύ άλλων, στον ενιαίο ορισμό των φορολογητέων πράξεων (βλ. σκέψη 36 της παρούσας αποφάσεως και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

63 Εξάλλου, κατά πάγια νομολογία, στο περιεχόμενο μιας διατάξεως της έκτης οδηγίας, η οποία δεν περιέχει καμία ρητή παραπομπή στο δίκαιο των κρατών μελών για τον προσδιορισμό της έννοιας και του περιεχομένου της, πρέπει, κατά κανόνα, να δίδεται, σε όλη την Κοινότητα, αυτοτελής και ενιαία ερμηνεία, ώστε να αποφεύγονται οι αποκλίσεις στην εφαρμογή του ΦΠΑ από κράτος μέλος σε άλλο (βλ. απόφαση της 27ης Νοεμβρίου 2003, C-497/01, Zita Modes, Συλλογή 2005, σ. I-14393, σκέψη 34).

64 Όσον αφορά, ειδικότερα, το άρθρο 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, κατά το οποίο ως παράδοση αγαθού θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η έννοια της παραδόσεως αγαθού δεν αναφέρεται στη μεταβίβαση της κυριότητας υπό τις μορφές που προβλέπονται στο εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο, αλλά περιλαμβάνει κάθε πράξη μεταβιβάσεως ενσώματου αγαθού από συμβαλλόμενο ο οποίος εξουσιοδοτεί τον αντισυμβαλλόμενό του να διαθέτει στην πράξη το εν λόγω αγαθό ως κύριος. Ο σκοπός της οδηγίας δεν θα μπορούσε να επιτευχθεί, αν η διαπίστωση ότι συντρέχει παράδοση αγαθών, που συνιστά μία από τις τρεις υποκείμενες στον φόρο πράξεις, εξαρτιόταν από τη συνδρομή προϋποθέσεων που ποικίλλουν από κράτος μέλος σε άλλο, όπως συμβαίνει με τις κατά το αστικό δίκαιο προϋποθέσεις της μεταβιβάσεως της κυριότητας (βλ., κατά την έννοια αυτή, αποφάσεις της 8ης Φεβρουαρίου 1990, C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Συλλογή 1990, σ. I-285, σκέψεις 7 και 8, της 4ης Οκτωβρίου 1995, C-291/92, Armbrecht, Συλλογή 1995, σ. I-2775, σκέψεις 13 και 14, καθώς και της 6ης Φεβρουαρίου 2003, C-185/01, Auto Lease Holland, Συλλογή 2003, σ. I-1317, σκέψεις 32 και 33).

65 Κατά συνέπεια, δεν μπορεί να γίνει δεκτή ούτε η άποψη του πρωτοβάθμιου εθνικού δικαστηρίου, το οποίο στηρίζει τον συλλογισμό του στο σύστημα της κυριότητας του γερμανικού αστικού δικαίου, ούτε αυτή που προέβαλε η Επιτροπή με τις έγγραφες παρατηρήσεις της, κατά την οποία το αίτημα του ΗΕ δεν μπορεί να γίνει δεκτό αν, σύμφωνα με τους συναφείς εθνικούς κανόνες του οικογενειακού δικαίου, αυτός δεν έχει δικαίωμα διαθέσεως ολόκληρου του αγαθού.

66 Εξάλλου, το ποιος εκ των συγκυρίων εξόφλησε τα τιμολόγια για την ανέγερση του ακινήτου στερείται σημασίας ως προς την απάντηση στο υποβληθέν ερώτημα, διότι, από το άρθρο 11Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, προκύπτει ότι η αντιπαροχή μπορεί να καταβληθεί και από τρίτο.

67 Αντιθέτως, για την απάντηση στο τρίτο ερώτημα, είναι σημαντικό να υπομνηστεί ότι, εν προκειμένω, ο ΗΕ χρησιμοποιεί προσωπικά και αποκλειστικά τον εντός οικίας χώρο γραφείου για τις ανάγκες της οικονομικής δραστηριότητάς του και ότι αποφάσισε να εντάξει τον χώρο αυτόν εξ ολοκλήρου στην επιχείρησή του. Επομένως, ο ενδιαφερόμενος νέμεται, στην πράξη, τον χώρο αυτόν και πληροί, ως εκ τούτου, την προϋπόθεση που θέτει η παρατιθέμενη στη σκέψη 64 της παρούσας αποφάσεως νομολογία.

68 Επιβάλλεται να προστεθεί ότι ο ΗΕ ζητεί να εκπέσει ποσοστό του ΦΠΑ εισροών αντίστοιχο προς το μέρος του αγαθού που χρησιμοποιεί αποκλειστικά για επαγγελματικούς σκοπούς, ως επενδυτικό αγαθό.

69 Επιπλέον, σε περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, δεν είναι πιθανό να ασκήσει το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ για τον χώρο γραφείου άλλος επιχειρηματίας εκτός του ΗΕ και, συνεπώς, ουδεμία περίπτωση καταστρατηγήσεως ή καταχρηστικής ασκήσεως δύναται εν προκειμένω να παρουσιαστεί.

70 Το αίτημα του ΗΕ για έκπτωση του συνόλου του ΦΠΑ με τον οποίον επιβαρύνθηκε ο εν λόγω χώρος γραφείου πρέπει, υπό τις συνθήκες αυτές, να κριθεί συμβατό με το σύστημα των εκπτώσεων, σκοπός του οποίου είναι η πλήρης απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει, δηλαδή, ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται, κατ' αρχήν, στον ΦΠΑ (βλ., μεταξύ άλλων, την προπαρατεθείσα απόφαση Zita Modes, σκέψη 38).

71 Επομένως, επιχειρηματίας, όπως ο ΗΕ, ο οποίος εντάσσει στο ενεργητικό της επιχειρήσεώς του ολόκληρο τον χώρο που χρησιμοποιεί ως χώρο γραφείου, πρέπει να μπορεί να επωφελείται από την έκπτωση ολόκληρου του ΦΠΑ που βάρυνε άμεσα τα διάφορα συστατικά του αντιτίμου που καταβλήθηκε για το μέρος αυτό του ακινήτου. Αν του επιτρεπόταν να εκπέσει μέρος μόνον του ΦΠΑ που κατέβαλε για τον χώρο που χρησιμοποιεί εξ ολοκλήρου για τις φορολογητέες πράξεις του —μέρος που καθορίζεται σε συνάρτηση με το μερίδιό του κυριότητας επί του ακινήτου συνολικά–, ο εν λόγω επιχειρηματίας δεν θα απαλλασσόταν από το σύνολο του φόρου που βάρυνε το αγαθό το οποίο χρησιμοποιεί για την οικονομική του δραστηριότητα, αντιθέτως προς τις επιταγές της αρχής της ουδετερότητας.

72 Η προηγηθείσα ερμηνεία εναρμονίζεται και με την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως, η οποία αποτελεί συμπλήρωμα της αρχής της ουδετερότητας.

73 Επομένως, δύο υποκείμενοι στον φόρο, οι οποίοι βρίσκονται αντικειμενικά στην ίδια κατάσταση, με την έννοια ότι καθένας από αυτούς χρησιμοποιεί κατ' αποκλειστικότητα το ίδιο ποσοστό ενός ακινήτου ως χώρο γραφείου, τον οποίον εντάσσει στην επιχείρησή του, τυγχάνουν της ίδιας μεταχειρίσεως, διότι δικαιούνται να εκπέσουν το ίδιο ποσοστό ΦΠΑ εισροών. Αντιθέτως, η διαφορά που χαρακτηρίζει την κατάστασή τους —ο ένας είναι αποκλειστικός κύριος του ακινήτου ενώ ο άλλος διαθέτει μερίδιο μόνον κυριότητας— λαμβάνεται υπόψη δεδομένου ότι ο πρώτος έχει τη δυνατότητα να εκπέσει το 100 % του ΦΠΑ εισροών, εφόσον επιλέξει να εντάξει το μικτής χρήσεως ακίνητο εξ ολοκλήρου στην επιχείρησή του, ενώ ο δεύτερος ουδέποτε θα μπορεί να απαλλαγεί από τον ΦΠΑ για ποσό μεγαλύτερο αυτού που πράγματι κατέβαλε, ήτοι από το ποσό που αντιστοιχεί στο μερίδιό του κυριότητας (ήτοι 25 % στην υπόθεση της κύριας δίκης).

74 Κατόπιν των σκέψεων που αναπτύχθηκαν προηγουμένως, επιβάλλεται να δοθεί στο τρίτο ερώτημα η απάντηση ότι, όταν δύο σύζυγοι, που έχουν σχηματίσει μεταξύ τους, λόγω του γάμου, κοινωνία ιδανικών μεριδιούχων, αποκτούν κυριότητα επί επενδυτικού αγαθού, μέρος του οποίου χρησιμοποιεί αποκλειστικά ο ένας εξ αυτών για επαγγελματικούς σκοπούς, αυτός δικαιούται να εκπέσει το σύνολο του ΦΠΑ εισροών που βάρυνε το μέρος του αγαθού που χρησιμοποιεί για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του, εφόσον το ποσό αυτό δεν υπερβαίνει το μερίδιό του κυριότητας επί του αγαθού.

Επί του τέταρτου ερωτήματος

75 Το ερώτημα αυτό αφορά, κατ' ουσίαν, το αν τα άρθρα 18, παράγραφος 1, στοιχείο α', και 22, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας επιβάλλουν στον υποκείμενο στον φόρο, προκειμένου αυτός να ασκήσει το δικαίωμα προς έκπτωση υπό περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, να διαθέτει τιμολόγιο εκδοθέν στο όνομά του, επί του οποίου αναγράφονται τα ποσοστά του αντιτίμου και του ΦΠΑ που αντιστοιχούν στο μερίδιο κυριότητάς του ή αν αρκεί ένα τιμολόγιο που να έχει εκδοθεί στο όνομα αμφοτέρων των συγκυρίων-συζύγων, χωρίς διάκριση μεταξύ τους και χωρίς αναγραφή τέτοιων ποσοστών.

76 Ιδίως από το άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, όπως είχε αρχικώς και όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 91/860, προκύπτει συναφώς ότι στο τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται χωριστά η αντιπαροχή άνευ φόρου και ο αντιστοιχών φόρος για κάθε διαφορετικό συντελεστή καθώς και τυχόν φορολογική απαλλαγή.

77 Επομένως, εκτός αυτών των κατ' ελάχιστο όριο υποχρεωτικών στοιχείων, η έκτη οδηγία δεν επιβάλλει ως υποχρεωτική την αναγραφή άλλων στοιχείων, όπως αυτά που μνημονεύονται στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα.

78 Βεβαίως, σύμφωνα με το άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο β', τα κράτη μέλη δύνανται να καθορίσουν τα κριτήρια σύμφωνα με τα οποία ένα έγγραφο δύναται να θεωρηθεί ότι επέχει θέση τιμολογίου, δυνάμει δε της παραγράφου 8 του ίδιου άρθρου τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να επιβάλλουν και άλλες υποχρεώσεις τις οποίες κρίνουν αναγκαίες για την εξασφάλιση της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και για την αποτροπή καταστρατηγήσεων.

79 Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας χρησιμοποίησε την ευχέρεια αυτή. Σε αυτό το κράτος μέλος, ο UStG ορίζει ότι τα τιμολόγια πρέπει να περιέχουν, μεταξύ άλλων, το όνομα και τη διεύθυνση του αγοραστή των αγαθών ή του αποδέκτη των υπηρεσιών, την ποσότητα και τη συνήθη εμπορική ονομασία των παραδοθέντων αγαθών ή τη φύση και το περιεχόμενο των παρεχομένων υπηρεσιών, καθώς και το αντίτιμο της παροχής.

80 Ωστόσο, όπως υπέμνησε η Επιτροπή, κατά πάγια νομολογία, η υποχρεωτική αναγραφή και άλλων ενδείξεων, πέραν των απαιτουμένων από το άρθρο 22, παράγραφος 3, στοιχείο β', για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση, πρέπει πάντως να περιορίζεται σε ό,τι είναι αναγκαίο για την είσπραξη του φόρου προστιθεμένης αξίας και τον έλεγχό της από τις φορολογικές αρχές. Εξάλλου, οι ενδείξεις αυτές δεν πρέπει, λόγω του αριθμού τους ή του τεχνικού τους χαρακτήρα, να καθιστούν πρακτικά αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση (απόφαση της 14ης Ιουλίου 1988, 123/87 και 330/87, Jeunehomme και EGI, Συλλογή 1988, σ. 4517, σκέψη 17). Επίσης, τα μέτρα που τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν, δυνάμει του άρθρου 22, παράγραφος 8, της ίδιας οδηγίας, για να διασφαλίζουν την ακριβή είσπραξη του φόρου και να αποτρέπουν τις καταστρατηγήσεις, δεν πρέπει να υπερβαίνουν το μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη τέτοιων σκοπών. Κατά συνέπεια, δεν πρέπει να χρησιμοποιούνται κατά τρόπον ώστε να διακυβεύεται το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, το οποίο αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που θεσπίστηκε με τη σχετική κοινοτική νομοθεσία (αποφάσεις της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 έως C-147/98, Gabalfrisa κ.λπ., Συλλογή 2000, σ. I-1577, σκέψη 52, και της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-454/98, Schmeink & Cofreth και Strobel, Συλλογή 2000, σ. I-6973, σκέψη 59).

81 Ωστόσο, σε περίπτωση όπως αυτή στην κύρια δίκη, δεν υφίσταται κανένας κίνδυνος φοροδιαφυγής ή καταχρήσεως, διότι η περίπτωση αυτή αφορά έναν ιδιαίτερο τύπο κοινωνίας δικαιώματος, ήτοι την μεταξύ συζύγων κοινωνία, η οποία δεν έχει ιδιότητα υποκειμένου στον φόρο και εντός της οποίας μόνον ο ένας σύζυγος ασκεί οικονομική δραστηριότητα, αποκλειομένου έτσι του ενδεχομένου να χρησιμοποιηθούν τα τιμολόγια από τον μη υποκείμενο στον φόρο σύζυγο για να επιτύχει εκ νέου την έκπτωση του ίδιου ποσού ΦΠΑ, ακόμη και αν τα τιμολόγια αυτά έχουν εκδοθεί στο όνομα «κύριος και κυρία ΗΕ», χωρίς αναγραφή του κλάσματος της αντιπαροχής και του ΦΠΑ που αντιστοιχούν στο μερίδιο κυριότητας καθενός από τους συζύγους.

82 Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν θα αντέβαινε προς την αρχή της αναλογικότητας η μη αναγνώριση δικαιώματος προς έκπτωση στον υποκείμενο στον φόρο σύζυγο, με μόνο αιτιολογικό ότι στα τιμολόγια δεν αναγράφονται όσα επιτάσσει το εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο.

83 Επομένως, στο τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 18, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, και 22, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας δεν επιβάλλουν στον υποκείμενο στον φόρο, προκειμένου αυτός να ασκήσει το δικαίωμα προς έκπτωση υπό περιστάσεις όπως οι επίδικες στο πλαίσιο της κύριας δίκης, να διαθέτει τιμολόγιο εκδοθέν στο όνομά του, επί του οποίου να αναγράφονται τα κλάσματα του αντιτίμου και του ΦΠΑ που αντιστοιχούν στο μερίδιο κυριότητάς του. Αρκεί προς τούτο ένα τιμολόγιο που έχει εκδοθεί στο όνομα των συζύγων-συγκυρίων, χωρίς διάκριση μεταξύ τους και χωρίς αναγραφή του ανωτέρω κλάσματος.

Επί των δικαστικών εξόδων

84 Δεδομένου ότι η διαδικασία έχει, ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης, τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ανωτέρω δύο διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δεύτερο τμήμα) αποφασίζει:

Η έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, τόσο υπό την αρχική εκδοχή της όσο και υπό την εκδοχή της που προήλθε από την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας, πρέπει να ερμηνευθεί ως εξής:

— **πρόσωπο που αγοράζει ή ανεγείρει οικία προς στέγαση της οικογένειάς του ενεργεί ως υποκείμενος στον φόρο και, επομένως, έχει δικαίωμα προς έκπτωση σύμφωνα με το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας 77/388, εφόσον χρησιμοποιεί έναν από τους χώρους του ακινήτου ως χώρο γραφείου για την άσκηση δευτερεύουσας οικονομικής δραστηριότητας, κατά την έννοια των άρθρων 2 και 4 της οδηγίας αυτής, και εντάσσει τον χώρο αυτόν στο ενεργητικό της επιχειρήσεώς του·**

— **όταν κοινωνία συζύγων, η οποία δεν έχει νομική προσωπικότητα και δεν ασκεί η ίδια οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της έκτης οδηγίας 77/388, παραγγείλει επενδυτικό αγαθό, οι συγκύριοι που την απαρτίζουν πρέπει να θεωρηθούν αγοραστές του αγαθού για τις ανάγκες εφαρμογής της εν λόγω οδηγίας·**

— **όταν δύο σύζυγοι, που έχουν σχηματίσει μεταξύ τους, λόγω του γάμου, κοινωνία ιδανικών μεριδιούχων, αγοράσουν επενδυτικό αγαθό, μέρος του οποίου χρησιμοποιεί αποκλειστικά ο ένας εξ αυτών για επαγγελματικούς σκοπούς, αυτός δικαιούται να εκπέσει το σύνολο του φόρου προστιθέμενης αξίας επί των εισροών που βάρυνε το μέρος του αγαθού που χρησιμοποιεί για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του, εφόσον το ποσό αυτό δεν υπερβαίνει το μερίδιό του κυριότητας επί του αγαθού·**

— **τα άρθρα 18, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, και 22, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας 77/388 δεν επιβάλλουν στον υποκείμενο στον φόρο, προκειμένου αυτός να ασκήσει το δικαίωμα προς έκπτωση υπό περιστάσεις όπως οι επίδικες στο πλαίσιο της κύριας δίκης, να διαθέτει τιμολόγιο εκδοθέν στο όνομά του, επί του οποίου να αναγράφονται τα κλάσματα του αντιτίμου και του ΦΠΑ που αντιστοιχούν στο μερίδιο κυριότητάς του. Αρκεί προς τούτο ένα τιμολόγιο που έχει εκδοθεί στο όνομα των συζύγων-συγκυρίων, χωρίς διάκριση μεταξύ τους και χωρίς αναγραφή του ανωτέρω κλάσματος.**

(υπογραφές)