SODBA SODIŠČA (drugi senat)
z dne 21. aprila 2005*

V zadevi C-25/03,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija) z odločbo z dne 29. avgusta 2002, ki je prispela na Sodišče 23. januarja 2003, v postopku

Finanzamt Bergisch Gladbach

proti

HE,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi C. W. A. Timmermans, predsednik senata, R. Silva de Lapuerta, sodnica, R. Schintgen (poročevalec), G. Arestis in J. Klučka, sodniki,

* Jezik postopka: nemščina.

generalni pravobranilec: M. A. Tizzano,
sodna tajnica: K. Sztranc, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 23. septembra 2004,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za Finanzamt Bergisch Gladbach A. Eich, zastopnik,

— za g. HE C. Fuhrmann, odvetnik, in K. Korn, Steuerberater,

— za Komisijo Evropskih skupnosti E. Traversa in K. Gross, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 11. novembra 2004

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 2, 4, 17, 18 in 22 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna

osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva), in sicer tako njihove izvirne različice kakor tudi različice, ki izhaja iz Direktive Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388/EGS zaradi odprave davčnih meja (UL L 376, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil predložen v okviru spora med Finanzamt Bergisch Gladbach (v nadaljevanju: Finanzamt) in g. HE, namen predloga pa je opredeliti, ali, in če je odgovor pritrdilen, v kolikšni meri je lahko g. HE, ki je skupaj z ženo solastnik stanovanjske nepremičnine, v kateri enega od prostorov uporablja izključno v poklicne namene, upravičen do odbitka davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), obračunanega od izgradnje te nepremičnine.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Člen 2 naslova II Šeste direktive, naslovljenega „Področje uporabe", določa:

„Predmet davka na dodano vrednost je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo;

2. uvoz blaga."

4 Člen 4 naslova IV te direktive, naslovljenega „Davčni zavezanci", določa:

„1. ‚Davčni zavezanec' je vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

2. Gospodarske dejavnosti iz odstavka 1 obsegajo vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi in dejavnostmi samostojnih poklicev. Za gospodarsko dejavnost se šteje zlasti izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

[...]"

5 V odstavku 1 člena 5 („Dobava blaga") naslova V iste direktive, naslovljenega „Obdavčljive transakcije", je določeno:

„‚Dobava blaga' pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik."

6 V členu 17 („Nastanek in obseg pravice do odbitka“) naslova XI Šeste direktive, naslovljenega „Odbitki“, je določeno:

„1. Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.

2. Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati:

(a) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec;

[...]

6. Najkasneje pred potekom štirih let od datuma začetka veljavnosti te direktive Svet na predlog Komisije soglasno odloči, kateri izdatki niso upravičeni do odbitka davka na dodano vrednost. Davek na dodano vrednost v nobenem primeru ni odbiten za izdatke, ki niso nedvomno poslovni izdatki, kot so izdatki za luksuzne predmete, razvedrilo ali reprezentanco.

Do začetka veljavnosti zgornjih pravil lahko države članice ohranijo vse izključitve, določene v njihovih nacionalnih zakonodajah ob začetku veljavnosti te direktive.

[...]“

7 V času, na katerega se nanaša postopek v glavni stvari, je bila sprejeta Direktiva 91/680, ki s členom 3 države članice zavezuje, da svoj sistem DDV prilagodijo določbam te direktive in sprejmejo potrebne ukrepe, da bodo te prilagoditve začele veljati 1. januarja 1993. Zgoraj navedeni člen 17(2), kakor je bil spremenjen z Direktivo 91/680, določa:

„2. Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati:

(a) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec, ki je dolžan plačati davek na ozemlju države;

[...]“

8 Člen 18 („Pravila za uveljavljanje pravice do odbitka“), ki je prav tako vključen v naslov XI Šeste direktive, določa:

„1. Za uveljavljanje svoje pravice do odbitka mora davčni zavezanec:

(a) za odbitke po členu 17(2)(a) imeti račun, sestavljen v skladu s členom 22(3);

[...]“

9 V členu 22 („Obveznosti po notranjem sistemu“) naslova XIII Šeste direktive, naslovljenega „Obveznosti oseb, ki so dolžne plačati davek“, je določeno:

„[...]

3. (a) Vsak davčni zavezanec za vsako dobavo blaga in storitev, ki jo opravi drugemu davčnemu zavezancu, izda račun ali drug dokument, ki se priznava kot račun, in hrani kopijo vseh izdanih dokumentov.

[...]

(b) Račun mora jasno izkazovati ceno brez davka in pripadajoči davek po posameznih stopnjah pa tudi kakršne koli oprostitve.

(c) Države članice določijo merila za odločanje, ali se dokument prizna kot račun.

[...]

8. [...] lahko države članice naložijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno odmero in pobiranje davka ter preprečevanje goljufij.

[...]“

10 Člen 22, kakor je bil spremenjen z zgoraj navedeno Direktivo 91/680, določa:

„[...]

3. (a) Vsak davčni zavezanec izda račun ali drug dokument, ki se priznava kot račun, za blago in storitve, ki jih je dobavil ali opravil drugemu davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni davčni zavezanec. [...] Davčni zavezanec shrani kopijo vsakega izdanega dokumenta.

[...]

(b) Račun mora jasno izkazovati ceno brez davka in pripadajoči davek po posameznih stopnjah kot tudi kakršne koli oprostitve.

[...]

(c) Države članice določijo merila za določitev, ali se dokument lahko prizna kot račun.

[...]

8. Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje davka in za preprečevanje davčnih utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, in pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.

[...]"

Nacionalna ureditev

11 Upoštevne določbe nemškega zakona o prometnem davku (Umsatzsteuergesetz, v nadaljevanju: UStG), kot so se uporabljale v davčnih letih od 1991 do 1993 (glej BGBl. 1991 I, str. 351, oziroma BGBl. 1993 I, str. 566), na katera se nanaša postopek v glavni stvari, določajo:

„Člen 14 – Izstavljanje računov

1. Ko davčni zavezanec dobavlja blago ali opravlja storitve, za katere se na podlagi člena 1(1)(1) in (3) plačuje davek, lahko izstavi račune, iz katerih je jasno razvidna višina davka, če pa te transakcije opravlja za podjetje drugega davčnega zavezanca in če ta to zahteva, take račune mora izstaviti. Računi morajo vsebovati te elemente:

1. ime in naslov davčnega zavezanca, ki dobavlja blago ali opravlja storitve;

2. ime in naslov upravičenca do dobave blaga ali storitev;

3. količino in običajni trgovski opis dobavljenega blaga ali vrsto in obseg storitev;

4. datum dobave blaga ali opravljene storitve;

5. znesek plačila za dobavo blaga ali opravljeno storitev (člen 10) in

6. ustrezni znesek davka za zadevno plačilo (točka 5).

[...]

Člen 15 – Odbitek vstopnega davka

1. Davčni zavezanec je upravičen do naslednjih odbitkov vstopnega davka:

1. davka, ki je na računu, ki mu ga izdajo drugi davčni zavezanci za dobavo blaga ali opravljene storitve za njegovo podjetje, naveden ločeno v smislu člena 14. Če se ločeno navedeni davek nanaša na take transakcije, ki so bile

plačane, vendar še niso bile izvedene, ga je mogoče odbiti v trenutku, ko je izstavljen račun in je izvedeno plačilo;

[...]“

12 Ker se je Bundesfinanzhof v predložitveni odločbi sklicevalo na pravni položaj, kakršen je na tem področju v veljavi v Republiki Avstriji, je treba navesti še, da je v tej državi članici s členom 12(2)(2) zakona iz leta 1994 o prometnem davku (Umsatzsteuergesetz, BGBl. 663/1994) določeno:

„Za dobavo blaga, opravljene storitve ali uvoz se ne šteje, da so bili opravljeni za podjetje, če:

(a) plačilo zanje ni v glavnem sestavljeno iz odbitnih izdatkov (odhodkov) v smislu točk od 1 do 5 člena 20(1) zakona iz leta 1988 o davku na dohodek (Einkommensteuergesetz, BGBl. 100/1988);

[...]“

13 V zgoraj navedeni določbi je navedeno:

„Od različnih prihodkov ni mogoče odbiti:

[...]

2. [...]

(d) odhodkov ali izdatkov, povezanih s pisarno v bivališču in z opremo v taki pisarni ter opremo bivališča. Če je pisarna v bivališču središče celotne dejavnosti podjetja in poklicne dejavnosti davčnega zavezanca, se z njo povezani odhodki in izdatki, vključno s stroški za opremo, lahko odbijejo."

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

14 Iz spisa postopka v glavni stvari izhaja, da je g. HE leta 1990 skupaj z ženo kupil zemljišče in s tem nad njim pridobil idealno solastništvo. Možev solastniški delež je znašal eno četrtino, ženin pa tri četrtine. Nato sta zakonca različna podjetja pooblastila, da so na tem zemljišču zgradila stanovanjsko hišo. Na obravnavi pred Sodiščem je zastopnik g. HE pojasnil, da je bila tudi zadevna nepremičnina v četrtinski lasti moža in tričetrtinski lasti žene. Vsi računi, povezani z izgradnjo te nepremičnine, so bili izdani na g. ali go. HE brez razlikovanja glede na delež posameznega solastnika.

15 Ni sporno, da je g. HE enega od prostorov v tej hiši uporabljal kot pisarno za dodatno poklicno dejavnost specializiranega avtorja, ki jo je opravljal poleg svoje poklicne dejavnosti, ki jo je imel kot zaposlena oseba.

16 Pri napovedih za odmero DDV za obdobje, ki se je nanašalo na davčna leta 1991, 1992 in 1993, je g. HE na podlagi računov, povezanih z izgradnjo nepremičnine, opravil sorazmerne odbitke, za katere je upošteval 12-odstotni odbitni delež, tj. sorazmerni delež med površino pisarne in celotno bivalno površino hiše.

17 Vendar je Finanzamt te odbitke zavrnil z obrazložitvijo, da je bila nosilka projekta in upravičenka do izgradnje skupnost, sestavljena iz zakoncev HE, in ne g. HE sam.

18 Tožbi, ki jo je vložil g. HE zoper to zavrnitveno odločbo, je Finanzgericht na prvi stopnji deloma ugodilo.

19 Po mnenju tega sodišča je bil z vidika civilnega prava g. HE nosilec projekta in porabnik gradbenih del, povezanih s pisarno, samo do četrtinskega deleža. Ker drugi elementi niso bili na voljo, se je to sodišče namreč oprlo na razdelitev lastništva nad nepremičnino med zakoncema. Ker je ženin solastniški delež znašal tri četrtine, je Finanzgericht g. HE priznalo pravico do odbitka vstopnega DDV, povezanega s pisarno, samo do ene četrtine, tj. četrtine od 12 % celotnega zneska vstopnega davka. Po mnenju istega sodišča okoliščina, da so bili računi brez kakršnega koli razlikovanja izdani na oba zakonca, v tem okviru ni bistvena.

20 Tako Finanzamt kot g. HE sta zoper to sodbo vložila revizijo pri Bundesfinanzhof.

21 Po mnenju Finanzamt je treba razlikovati, ali so bile storitve, na katere se nanaša postopek v glavni stvari, opravljene za skupnost zakoncev ali samo za enega od solastnikov. Če iz naročila ni jasno razvidno, kdo je nosilec projekta, naj bi se štelo, da je bila do del upravičena skupnost zakoncev. Sorazmerna deleža g. in ge. HE glede lastništva nad nepremičnino, naj pri tem ne bi bila bistvena. Vsekakor naj bi bili dejstvi, da znesek vstopnega DDV ni bil razdeljen med zakonca in da so bili računi izstavljeni na imena obeh zakoncev brez razlikovanja med njima, v nasprotju s tem, da se g. HE prizna kakršen koli odbitek.

22 Nasprotno g. HE meni, da ga je treba glede del, povezanih z izgradnjo dela nepremičnine, ki se uporablja za pisarno, šteti za edinega nosilca projekta, saj ima izključno pravico do uporabe tega dela. Po njegovem mnenju zavrnitev predlaganega odbitka izključno na podlagi nacionalnega civilnega prava ni združljiva s sistemom Skupnosti glede DDV. G. HE se ne strinja s sodbo prvostopenjskega sodišča in meni, da bi bilo treba pravico do odbitka razširiti na celotni znesek DDV, povezan z izgradnjo pisarne, tj. na 12 % celotnega DDV, povezanega s hišo.

23 Bundesfinanzhof opozarja, da je na podlagi nemškega prava – če naročilo skupaj izvede več oseb, ki ne delujejo kot samostojna pravna entiteta (osebna ali kapitalska družba), ampak samo kot dejanska skupnost – vsak član te skupnosti upravičen do storitve v višini deleža, dogovorjenega v njegovo korist. V postopku v glavni stvari naj se glede DDV skupnost kot taka ne bi vmešavala, zato naj bi bila domneva, da sta uporabnika zadevne storitve oba zakonca, ustrezna.

24 To sodišče poleg tega opozarja, da je po ugotovitvah Finanzgericht v pisarni v nepremičnini, ki sta jo zakonca zgradila skupaj, poklicno dejavnost opravljal samo g. HE. V skladu s sodno prakso tega sodišča lahko pravico do odbitka pri pridobitnih skupnostih uveljavlja vsak od podjetnikov, ki je pridobil blago za uporabo v poklicne namene, največ do višine svojega deleža v skupnosti. Ko sta zakonca skupaj najela

prostore za opravljanje poklicne dejavnosti, ki jih je za potrebe svojega podjetja uporabljal samo eden od njiju, se je Bundesfinanzhof, ker drugi elementi niso bili na voljo, sklicevalo na člen 742 nemškega civilnega zakonika (Bürgerliches Gesetzbuch), na podlagi katerega se pravice in obveznosti med člana skupnosti razdelijo na polovico, in v skladu s tem presodilo, da je zadevni član skupnosti, ki je blago uporabljal v poklicne namene, upravičen do odbitka, ki ne sme presegati polovice celotnega zneska vstopnega davka.

25 Enako naj bi v zadevnem primeru presodilo Finanzgericht, ki naj bi upravičeno menilo, da te utemeljitve ne more omajati okoliščina, da so bili računi izdani na imeni obeh zakoncev.

26 Bundesfinanzhof se kljub temu sprašuje, ali je ta rešitev združljiva s Šesto direktivo.

27 Najprej naj ne bi bilo mogoče z gotovostjo odgovoriti na vprašanje, ali je g. HE storitve izgradnje stanovanjske nepremičnine, v kateri je urejena pisarna, izvedel „kot davčni zavezanec" in „za potrebe obdavčenih transakcij" v smislu člena 17(2) Šeste direktive ali so bile te storitve izvedene za zasebne stanovanjske potrebe; to še toliko bolj drži, ker na primer avstrijski organi v takem primeru izključujejo pravico do odbitka.

28 V tem okviru bi bilo treba tudi opredeliti, ali so izdatki za izgradnjo pisarne na domu „nedvomno poslovni izdatki" ali ne, saj bi bili v zadnjem primeru ti izdatki na podlagi drugega stavka člena 17(6) Šeste direktive izključeni iz pravice do odbitka.

29 Če domnevamo, da pravica do odbitka v takem primeru načeloma obstaja, naj bi bilo treba nato opredeliti, kakšna so na podlagi prava Skupnosti pravila za uveljavljanje te pravice, ko investicijsko blago pridobi skupnost v obliki idealnega solastništva ali skupnost zakoncev, ki kot taka ne deluje kot davčna zavezanka.

30 Nazadnje naj bi uporaba pogojev iz člena 18(1)(a) ter člena 22(3)(a) in (c) Šeste direktive vzbujala dvome o nacionalni sodni praksi, na podlagi katere so zahteve, povezane z dodatnimi navedbami na računu, glede posameznih solastniških deležev obrobnega pomena.

31 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje postavilo ta vprašanja:

„1. Ali se oseba, ki pridobi ali zgradi stanovanjsko hišo, da bo v njej stanovala, vendar hkrati namerava enega od prostorov v tej nepremičnini uporabljati kot pisarno za opravljanje samostojne dodatne dejavnosti, med pridobivanjem ali izgradnjo te hiše šteje za davčno zavezanko?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen:

ali je treba, če skupnost v obliki idealnega solastništva ali zakonska skupnost, ki kot taka ne deluje v poklicne namene, izvede naročilo investicijskega blaga, šteti, da je pridobitev izvedla oseba, ki ni davčna zavezanka in torej ni upravičena do odbitka vstopnega DDV, obračunanega od pridobitve, ali je treba šteti, da sta do transakcije upravičena oba solastnika?

3. Če je odgovor na drugo vprašanje pritrdilen:

ali lahko, če eden od zakoncev, ki sta pridobila investicijsko blago in je s tem vsak od njiju postal lastnik idealnega deleža, vendar to blago v poklicne namene za svoje podjetje uporablja samo eden od solastnikov, pravico do odbitka uveljavlja

(a) solastnik samo do višine deleža vstopnega davka, ki se ujema z njegovim deležem pridobitelja,

ali

(b) lahko ta solastnik na podlagi člena 17(2)(a) Šeste direktive uveljavlja odbitek celotnega zneska vstopnega davka glede na delež blaga, ki ga uporablja v poklicne namene (ob upoštevanju pogojev za izstavljanje računov, na katere se nanaša četrto vprašanje)?

4. Ali mora biti za uveljavljanje pravice do odbitka v skladu s členom 18 Šeste direktive račun v smislu člena 22(3) te direktive izstavljen samo na ime tega solastnika/zakonca – in mora biti na njem naveden delež cene in davka, ki se ujema z njegovim solastniškim deležem – ali zadostuje račun, izdan solastnikoma/zakoncema, brez take razčlenitve?“

Uvodne ugotovitve

32 Najprej je treba opozoriti, da iz spisa izhaja, da:

— sta zakonca HE kot skupnost pridobila zemljišče in na njem kot solastnika zgradila stanovanjsko hišo;

— v skupnosti, ki sta jo zakonca HE oblikovala s poroko, znaša možev solastniški delež za zemljišče in hišo eno četrtino, ženin pa tri četrtine;

— g. HE poleg poklicne dejavnosti kot zaposlena oseba opravlja še dodatno samostojno poklicno dejavnost specializiranega avtorja;

— za potrebe te dejavnosti kot pisarno uporablja enega od prostorov v hiši, ki je izključno v njegovi uporabi; ni sporno, da znaša površina tega prostora 12 % celotne bivalne površine nepremičnine;

— žena g. HE ne opravlja nobene gospodarske dejavnosti v smislu Šeste direktive in ni te pisarne nikoli uporabljala;

— skupnost, ki sta jo oblikovala zakonca HE s poroko, prav tako ne opravlja nobene gospodarske dejavnosti v smislu Šeste direktive in nima niti pravne osebnosti niti nobene samostojne pristojnosti ukrepanja;

— niti žena g. HE niti zadevna skupnost, ki sta jo zakonca HE oblikovala s poroko, torej nista upravičeni do odbitka na podlagi Šeste direktive, saj nobena od njiju nima statusa davčne zavezanke;

— so bili računi, povezani z izgradnjo hiše, brez razločevanja med zakoncema izdani na imena obeh zakoncev HE in na računih niso bili natančno opredeljeni cenovni deleži in deleži DDV glede na solastniški delež vsakega od zakoncev;

— g. HE predlaga odbitek vstopnega DDV za celo pisarno, ki jo uporablja izključno v poklicne namene (tj. 12 %), čeprav je v njegovi lasti le 25-odstotni solastniški delež nepremičnine.

33 Na vprašanja za predhodno odločanje je treba odgovoriti ob upoštevanju teh značilnosti postopka v glavni stvari.

34 Treba je še dodati, da za te odgovore ni treba razlikovati med izvirno različico členov 17 in 22 Šeste direktive ter njuno različico, kakor je bila spremenjena z Direktivo 91/680, saj je treba šteti, da imata navedeni različici za razlago, ki jo mora dati Sodišče v tej zadevi, enak vsebinski doseg.

Prvo vprašanje

35 Predložitveno sodišče s tem vprašanjem v bistvu sprašuje, ali se oseba, ki pridobi ali zgradi hišo, da bo v njej stanovala s svojo družino, vendar hkrati enega od prostorov v tej nepremičnini uporablja kot pisarno za opravljanje dodatne gospodarske dejavnosti v smislu členov 2 in 4 Šeste direktive, šteje za davčno zavezanko in je torej upravičena do odbitka na podlagi člena 17 iste direktive.

36 Glede tega je treba najprej opozoriti, da je Šesta direktiva vzpostavila skupni sistem DDV, ki temelji zlasti na enotni opredelitvi obdavčljivih transakcij (glej predvsem sodbo z dne 26. junija 2003 v zadevi MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, Recueil, str. I-6729, točka 38).

37 Iz člena 2 te direktive, v katerem je opredeljeno področje uporabe DDV, v povezavi s členom 4 iste direktive izhaja, da se ta davek obračunava samo od gospodarskih dejavnosti, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice.

38 V skladu s členom 4(1) Šeste direktive je davčna zavezanka vsaka oseba, ki neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2 tega člena.

39 V navedenem odstavku 2 so „gospodarske dejavnosti“ opredeljene kot „vse“ dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, in zlasti izkoriščanje

premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka. Ta pojem „izkoriščanje" se nanaša v skladu z zahtevami načela nevtralnosti skupnega sistema DDV na vse transakcije, ne glede na njihovo pravno obliko (glej sodbo z dne 21. oktobra 2004 v zadevi BBL, C-8/03, ZOdl., str. I-10157, točka 36).

40 Iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da je s členom 4 Šeste direktive za DDV določeno zelo široko področje uporabe, ki vključuje vse stopnje proizvodnje, distribucije in opravljanja storitev (glej zlasti sodbo z dne 4. decembra 1990 v zadevi Van Tiem, C-186/89, Recueil, str. I-4363, točka 17, in zgoraj navedeno sodbo MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, točka 42).

41 Zato je treba na podlagi meril iz člena 4 te direktive, ki se uporabljajo kot izključna merila za presojo o statusu davčnega zavezanca (glej zgoraj navedeni sodbi Van Tiem, točka 25, in BBL, točka 36), osebo, kakršna je g. HE, šteti za davčno zavezanko.

42 Iz spisa namreč izhaja, da je v času, na katerega se nanaša postopek v glavni stvari, tj. med letoma 1991 in 1993, zainteresirana oseba dejansko neodvisno opravljala gospodarsko dejavnost v smislu člena 4 Šeste direktive, čeprav je bila ta zanjo le dodatna dejavnost.

43 Poleg tega iz člena 17(2) Šeste direktive izhaja, da je davčni zavezanec, ko deluje kot tak in blago uporablja za svoje obdavčene transakcije, upravičen odbiti DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za zadevno blago. Nasprotno, če davčni zavezanec v smislu člena 4 iste direktive blaga ne uporablja za svoje gospodarske dejavnosti, temveč zasebno, ne more biti upravičen do nobenega odbitka (glej v tem smislu sodbo z dne 11. julija 1991 v zadevi Lennartz, C-97/90, Recueil, str. I-3795, točki 8 in 9).

44 Glede tega iz spisa izhaja, da je imel v času, na katerega se nanaša postopek v glavni stvari, g. HE za potrebe opravljanja svoje samostojne gospodarske dejavnosti specializiranega avtorja v izključni uporabi enega od prostorov v nepremičnini, ki jo je zgradil skupaj z ženo in katere solastnik je.

45 Okoliščina, da je zainteresirana oseba v obravnavanem primeru za potrebe svoje gospodarske dejavnosti uporabljala samo del te nepremičnine, ni bistvena.

46 Iz ustaljene sodne prakse namreč izhaja, da ima pri uporabi investicijskega blaga tako za namene dejavnosti kot v zasebne namene zadevna oseba za potrebe DDV izbiro, ali da to blago v celoti vključi v poslovna sredstva svojega podjetja, ali da ga v celoti ohrani v svojem zasebnem premoženju in ga s tem v celoti izvzame iz sistema DDV, ali da ga – kot se je to zgodilo v obravnavanem postopku v glavni stvari – v svoje podjetje vključi toliko, kolikor se dejansko uporablja za dejavnost (glej v tem smislu zlasti sodbi z dne 8. marca 2001 v zadevi Bakcsi, C-415/98, Recueil, str. I-1831, točke od 24 do 34, in z dne 8. maja 2003 v zadevi Seeling, C-269/00, Recueil, str. I-4101, točki 40 in 41).

47 V zadnjem primeru je treba torej šteti, da je v mejah uporabe blaga v poklicne namene zadevni gospodarski subjekt pri pridobivanju ali izgradnji nepremičnine deloval kot davčni zavezanec in je treba to nepremičnino do te mere obravnavati, kot da se uporablja za potrebe obdavčenih transakcij tega gospodarskega subjekta v smislu člena 17(2)(a) Šeste direktive.

48 Navedena razlaga je podprta z načelom nevtralnosti, v skladu s katerim je lahko zadevna oseba obdavčena z DDV samo, ko se ta nanaša na blago ali storitve, ki jih ta oseba uporablja v zasebne namene, ne pa tudi na blago ali storitve, ki jih uporablja za opravljanje svojih obdavčljivih poklicnih dejavnosti.

49 Kot je upravičeno poudarila Komisija Evropskih skupnosti, dvomi, ki jih je izrazilo predložitveno sodišče glede vprašanja, ali spada transakcija, kakršna je transakcija iz postopka v glavni stvari, na področje uporabe Šeste direktive, niso utemeljeni.

50 Okoliščina, da ena od drugih držav članic (v tem primeru Republika Avstrija) izključuje pravico do odbitka, če se pisarna nahaja v bivališču, namreč ni bistvena, saj je treba upoštevati dejstvi, da ima sistem DDV skupni značaj in da je namen tega sistema uskladitev, iz česar izhaja, da so zaradi zagotovitve enake uporabe v vseh državah članicah odstopanja od pravice do odbitka dovoljena samo v primerih, izrecno navedenih v Šesti direktivi.

51 Ker se poleg tega predložitveno sodišče opira na člen 17(6) Šeste direktive, je treba najprej poudariti, da v sedanjem stanju prava Skupnosti ne obstaja akt Sveta, ki bi iz pravice do odbitka izključeval izdatke, ki niso nedvomno poslovni izdatki, kot so izdatki za luksuzne predmete, razvedrilo ali reprezentanco. Nato nemška zakonodaja, ki se je uporabljala takrat, ko je začela veljati zadevna direktiva, ni vsebovala nobene izključitve iz pravice do odbitka za pisarne v bivališču. Nazadnje Zvezni republiki Nemčiji ni bilo dovoljeno uvesti posebnih ukrepov za odstopanje od določb te direktive v smislu njenega člena 27.

52 Glede na navedeno je treba na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da se oseba, ki pridobi ali zgradi hišo, da bo v njej stanovala s svojo družino, vendar hkrati enega od prostorov v tej nepremičnini uporablja kot pisarno za opravljanje gospodarske dejavnosti v smislu členov 2 in 4 Šeste direktive, čeprav je to zanjo le dodatna dejavnost, in ta del nepremičnine vključi v poslovna sredstva svojega podjetja, šteje za davčno zavezanko in je torej upravičena do odbitka na podlagi člena 17 iste direktive.

Drugo vprašanje

53 To vprašanje se v bistvu nanaša na to, ali je treba – če skupnost, ki se oblikuje s poroko ter kot taka nima pravne osebnosti in ne opravlja gospodarske dejavnosti v smislu Šeste direktive, izvede naročilo investicijskega blaga – solastnika, ki oblikujeta to skupnost, za potrebe uporabe te direktive šteti za upravičenca do transakcije.

54 Glede tega iz spisa, ki je na voljo Sodišču, izhaja, da skupnost, ki sta jo oblikovala zakonca HE s poroko, sama ni opravljala gospodarske dejavnosti v obliki civilnopravne družbe svojo pravno osebnostjo ali entitete brez take osebnosti z dejansko samostojno pristojnostjo ukrepanja. Zakonca, obravnavana v postopku v glavni stvari, sta namreč delovala skupaj samo pri pridobivanju zemljišča in izgradnji nepremičnine.

55 Ta skupnost torej pri transakcijah iz postopka v glavni stvari z vidika DDV ni sodelovala in je zato ni mogoče šteti za davčno zavezanko v smislu Šeste direktive.

56 Ker drugi upoštevni elementi niso na voljo, je treba v teh okoliščinah šteti, da sta zakonca HE kot solastnika investicijskega blaga upravičenca do dobave tega blaga za uporabo Šeste direktive.

57 Ta rešitev se sklada tudi z načelom nevtralnosti. Ker skupnost, ki sta jo oblikovala obravnavana zakonca, ni davčna zavezanka in zato ni upravičena do odbitka vstopnega DDV, je treba pravico do takega odbitka priznati zakoncema posamično, če imata status davčnega zavezanca.

58 Zato je treba na drugo vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da je treba – če skupnost, ki se oblikuje s poroko in nima pravne osebnosti ter ne opravlja gospodarske dejavnosti v smislu Šeste direktive, izvede naročilo investicijskega blaga – solastnika, ki oblikujeta to skupnost, za uporabo te direktive šteti za upravičenca do transakcije.

Tretje vprašanje

59 Predložitveno sodišče s tem vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je – če zakonca v skupnosti, oblikovani s poroko, ki skupaj pridobita investicijsko blago, vendar del tega blaga v poklicne namene uporablja samo eden od zakoncev, ki sta njegova solastnika – ta zakonec upravičen do odbitka celotnega zneska vstopnega DDV, obračunanega od dela blaga, ki ga uporablja za svoje podjetja, ali samo do dela vstopnega DDV, ki se ujema z njegovim deležem pridobitelja.

60 Da bi odgovorili na to vprašanje, je treba opozoriti, da je prvostopenjsko nacionalno sodišče presodilo, da je z vidika nemškega civilnega prava g. HE upravičenec do gradbenih del, povezanih s pisarno, samo do četrtinskega deleža. Pri tem se je opiralo na razdelitev lastništva nad zemljiščem med zakoncema, ki sta njegova solastnika, saj možev solastniški delež znaša le 25 %. Zato je to sodišče g. HE priznalo samo pravico do odbitka četrtinskega deleža vstopnega DDV, povezanega s pisarno, ki se uporablja za podjetje, tj. četrtino od 12 % celotnega zneska vstopnega DDV.

61 Nasprotno g. HE meni, da je na podlagi Šeste direktive upravičen do odbitka celotnega zneska vstopnega DDV za del blaga, ki ga uporablja v poklicne namene, tj. 12 % celotnega zneska vstopnega davka.

62 Glede tega je treba najprej opozoriti, da je namen Šeste direktive, kot izhaja že iz njenega naslova, vzpostaviti skupni sistem DDV na podlagi enotne opredelitve obdavčljivih transakcij v skladu s pravili Skupnosti (glej točko 36 te sodbe in navedeno sodno prakso).

63 Poleg tega iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je treba izraze iz posameznih določb Šeste direktive, ki se za opredelitev pomena in dosega izrecno ne sklicujejo na pravo držav članic, običajno v vsej Skupnosti razlagati samostojno in enako, da bi tako preprečili različno uporabo sistema DDV v posameznih državah članicah (glej sodbo z dne 27. novembra 2003 v zadevi Zita Modes, C-497/01, Recueil, str. I-14393, točka 34).

64 Natančneje, glede člena 5(1) Šeste direktive, na podlagi katerega pomeni dobava blaga prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik, iz sodne prakse Sodišča izhaja, da se pojem dobave blaga ne nanaša na prenos lastništva v skladu s pravili, določenimi z veljavnim nacionalnim pravom, ampak zajema kakršen koli prenos premoženja v stvareh ene stranke, ki pooblasti drugo stranko, da dejansko razpolaga z njim, kot da bi bila lastnik tega premoženja. Namen Šeste direktive bi lahko bil kršen, če bi bili za ugotovitev, da gre za dobavo blaga, ki je ena od treh obdavčljivih transakcij, določeni pogoji, ki bi se razlikovali glede na civilno pravo zadevne države članice (glej v tem smislu sodbe z dne 8. februarja 1990 v zadevi Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Recueil, str. I-285, točki 7 in 8; z dne 4. oktobra 1995 v zadevi Armbrecht, C-291/92, Recueil, str. I-2775, točki 13 in 14, ter z dne 6. februarja 2003 v zadevi Auto Lease Holland, C-185/01, Recueil, str. I-1317, točki 32 in 33).

65 Zato ni mogoče sprejeti niti stališča prvostopenjskega nacionalnega sodišča, ki temelji na lastniškem sistemu v nemškem civilnem pravu, niti stališča iz pisnih stališč Komisije, da naj zahtevi g. HE ne bi bilo mogoče ugoditi, če ta v skladu z nacionalnimi pravili, ki urejajo zakonske zadeve, ni upravičen do investicijskega blaga v celoti.

66 Poleg tega vprašanje, kateri od solastnikov je dejansko plačal račune, povezane z izgradnjo nepremičnine, z vidika odgovora na postavljeno vprašanje ni bistveno, saj iz člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive izhaja, da lahko protivrednost plača tudi tretja oseba.

67 Da bi odgovorili na tretje vprašanje, je treba, nasprotno, opozoriti, da g. HE v obravnavanem primeru pisarno v stanovanjski hiši 100-odstotno uporablja sam za svoje gospodarske dejavnosti in da se je odločil, ta prostor v celoti vključiti v svoje podjetje. Torej je očitno, da zainteresirana oseba s tem prostorom razpolaga kot lastnik in tako izpolnjuje pogoj, ki izhaja iz sodne prakse, navedene v točki 64 te sodbe.

68 Treba je še dodati, da g. HE zahteva odbitek vstopnega DDV v znesku, ki se ujema z deležem blaga, ki ga uporablja samo on v poklicne namene in za katerega se je odločil, da ga bo obravnaval kot premoženje podjetja.

69 Poleg tega v okoliščinah, kakršne so okoliščine v postopku v glavni stvari, urad ne bi mogel priznati pravice do odbitka nobenemu drugemu gospodarskemu subjektu razen g. HE, zato v obravnavanem primeru ni mogoče govoriti o možnosti goljufije ali zlorabe.

70 Zahtevo g. HE po odbitku celotnega zneska DDV, ki je bil obračunan od te pisarne, je treba v teh okoliščinah torej šteti za skladno s sistemom odbitkov, katerega namen je podjetnika v celoti razbremeniti bremena DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal na podlagi vseh gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV posledično zagotavlja nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na cilje ali rezultate teh dejavnosti, če so navedene dejavnosti načeloma same predmet DDV (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Zita Modes, točka 38).

71 Iz tega sledi, da mora biti gospodarski subjekt, kakršen je g. HE, ki je prostor, ki ga uporablja kot pisarno, v celoti vključil v poslovna sredstva svojega podjetja, upravičen do odbitka celotnega zneska DDV, ki je bil obračunan neposredno od stroškov za različne sestavne elemente cene tega dela nepremičnine. Če bi bil zadevni gospodarski subjekt upravičen do odbitka samo dela DDV, obračunanega za ta prostor, ki ga v celoti uporablja za svoje obdavčljive transakcije (tj. dela, določenega glede na njegov solastniški delež nepremičnine kot celote), ne bi bil razbremenjen celotnega bremena davka, povezanega z blagom, ki ga uporablja za svojo gospodarsko dejavnost, kar bi bilo v nasprotju z zahtevami, postavljenimi z načelom nevtralnosti.

72 Zgornja razlaga se sklada tudi z načelom enakega obravnavanja, ki je posledica načela nevtralnosti.

73 Tako sta davčna zavezanca, ki sta objektivno v enakem položaju, ker vsak od njiju kot pisarno, ki jo je vključil v premoženje svojega podjetja, izključno uporablja enak odstotni delež nepremičnine, obravnavana enako, saj imata pravico do odbitka enakega zneska vstopnega DDV. Po drugi strani se razlika v njunem položaju (prvi je izključni lastnik nepremičnine, medtem ko ima drugi v lasti le njen del) upošteva z dejstvom, da ima prvi, če nepremičnino v mešani uporabi v celoti vključi v premoženje svojega podjetja, možnost odbitka do 100-odstotnega zneska vstopnega DDV, medtem ko drugi ne more biti nikoli razbremenjen plačila zneska DDV, ki bi presegal znesek, ki mu je bil dejansko obračunan, tj. znesek, ki se ujema z njegovim solastniškim deležem (v postopku v glavni stvari torej 25 %).

74 Glede na vse navedeno je treba na tretje vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da je – če zakonca v skupnosti, oblikovani s poroko, ki skupaj pridobita investicijsko blago, vendar del tega blaga v poklicne namene uporablja samo eden od zakoncev, ki sta njegova solastnika – ta zakonec upravičen do odbitka celotnega zneska vstopnega DDV, obračunanega od dela blaga, ki ga uporablja za svoje podjetje, vendar odbiti znesek ne sme presegati solastniškega deleža zadevnega blaga, ki ga ima davčni zavezanec.

Četrto vprašanje

75 Namen tega vprašanja je v bistvu opredeliti, ali se na podlagi člena 18(1)(a) in člena 22(3) Šeste direktive zahteva, da ima davčni zavezanec, če želi v okoliščinah, kakršne so okoliščine v postopku v glavni stvari, uveljavljati pravico do odbitka, račun, ki je izstavljen na njegovo ime ter na katerem morata biti navedena delež cene in DDV, ki se ujema s solastniškim deležem tega davčnega zavezanca, ali za to zadostuje račun, ki se izda zakoncema (solastnikoma) brez razločevanja med njima in ne vsebuje take razčlenitve.

76 Glede tega zlasti iz člena 22(3)(b) Šeste direktive (njene izvirne različice in tudi različice, kakor je bila spremenjena z Direktivo 91/680) izhaja, da mora za uveljavitev pravice do odbitka račun jasno izkazovati ceno brez davka in pripadajoči davek po posameznih stopnjah ter tudi kakršne koli oprostitve.

77 Iz tega sledi, da s Šesto direktivo razen teh minimalnih zahtev ni določena nobena druga obvezna razčlenitev, na kakršno se nanaša četrto vprašanje za predhodno odločanje.

78 Res je sicer, da lahko države članice na podlagi člena 22(3)(c) Šeste direktive določijo merila za odločanje, ali se dokument prizna kot račun, na podlagi odstavka 8 istega člena pa lahko te države naložijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno odmero in pobiranje davka ter preprečevanje goljufij.

79 Zvezna republika Nemčija je to zadnjo možnost izkoristila. Tako v tej državi UStG določa, da morajo računi vsebovati zlasti ime in naslov upravičenca do transakcije, količino in običajni trgovski opis dobavljenega blaga ali vrsto in obseg storitev ter znesek za plačilo transakcije.

80 Vendar kot je opozorila Komisija, iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je treba za uveljavljanje pravice do odbitka druge navedke na računu, razen tistih, določenih s členom 22(3)(b) Šeste direktive, omejiti na ukrepe, ki so nujni, da davčna uprava lahko zagotovi pobiranje DDV in njegov nadzor. Poleg tega taki navedki zaradi številnosti ali tehničnega značaja ne smejo praktično onemogočiti ali pretirano otežiti uveljavljanja pravice do odbitka (sodba z dne 14. julija 1988 v združenih zadevah Jeunehomme in EGI, 123/87 in 330/87, Recueil, str. 4517, točka 17). Zato ukrepi, ki jih imajo države članice pravico sprejeti v skladu s členom 22(8) Šeste direktive, da bi zagotovile pravilno odmero in pobiranje davka ter preprečile davčne utaje, ne smejo preseči tistega, kar je nujno potrebno za dosego teh ciljev. Ne smejo se torej uporabiti na način, ki bi ogrozil nevtralnost DDV, ki je temeljno načelo skupnega sistema DDV, vzpostavljenega z zadevnim pravom Skupnosti (sodbi z dne 21. marca 2000 v združenih zadevah Gabalfrisa in drugi, od C-110/98 do C-147/98, Recueil, str. I-1577, točka 52, in z dne 19. septembra 2000 v zadevi Schmeink & Cofreth in Strobel, C-454/98, Recueil, str. I-6973, točka 59).

81 V primeru, kakršen je postopek v glavni stvari, ni nobenega tveganja, da bi se zgodila goljufija ali zloraba, saj ta primer zadeva posebno vrsto skupnosti (tj. dejansko solastništvo med zakoncema), ki kot taka nima statusa davčne zavezanke in v kateri samo eden od zakoncev opravlja gospodarsko dejavnost, zato je izključena možnost, da bi lahko na podlagi računov – čeprav so izstavljeni na „gospoda in gospo HE“ ter v njih nista navedena delež cene in DDV, ki se ujema z deležem vsakega od zakoncev (solastnikov) – drugi zakonec, ki ni davčni zavezanec, ali skupnost še enkrat uveljavljala odbitek istega zneska DDV.

82 V takih okoliščinah ne bi bilo združljivo z načelom sorazmernosti, da bi zakoncu, ki je davčni zavezanec, zavrnili pravico do odbitka samo zato, ker računi ne vsebujejo navedkov, določenih z veljavnim nacionalnim pravom.

83 Iz tega sledi, da je treba na četrto vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da se na podlagi členov 18(1)(a) in 22(3) Šeste direktive ne zahteva, da ima davčni zavezanec, če želi v okoliščinah, kakršne so okoliščine v postopku v glavni stvari, uveljavljati pravico do odbitka, račun, ki je izstavljen na njegovo ime ter na katerem sta navedena delež cene in DDV, ki se ujema s solastniškim deležem tega davčnega zavezanca. Za to zadostuje račun, ki se izda zakoncema (solastnikoma) brez razločevanja med njima in brez take razčlenitve.

Stroški

84 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

1, Šesto direktivo Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, in sicer njeno izvirno različico in tudi različico, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388/EGS zaradi odprave davčnih meja, je treba razlagati tako:

— **oseba, ki pridobi ali zgradi hišo, da bo v njej stanovala s svojo družino, vendar hkrati enega od prostorov v tej nepremičnini uporablja kot pisarno za opravljanje gospodarske dejavnosti v smislu členov 2 in 4 Šeste direktive 77/388, čeprav je to zanjo le dodatna dejavnost, in ta del nepremičnine vključi v poslovna sredstva svojega podjetja, se šteje za davčno zavezanko in je torej upravičena do odbitka na podlagi člena 17 iste direktive;**

— **če skupnost, ki se oblikuje s poroko in kot taka nima pravne osebnosti ter ne opravlja gospodarske dejavnosti v smislu Šeste direktive 77/388, izvede naročilo investicijskega blaga, je treba solastnika, ki oblikujeta to skupnost, za uporabo te direktive šteti za upravičenca do transakcije;**

— **če zakonca v skupnosti, oblikovani s poroko, skupaj pridobita investicijsko blago, vendar del tega blaga v poklicne namene uporablja samo eden od zakoncev, ki sta njegova solastnika, je ta zakonec upravičen do odbitka celotnega zneska vstopnega davka na dodano vrednost, obračunanega od dela blaga, ki ga uporablja za svoje podjetje, vendar odbiti znesek ne sme preseči solastniškega deleža zadevnega blaga, ki ga ima davčni zavezanec;**

— **na podlagi členov 18(1)(a) in 22(3) Šeste direktive 77/388 se ne zahteva, da ima davčni zavezanec, če želi v okoliščinah, kakršne so okoliščine v postopku v glavni stvari, uveljavljati pravico do odbitka, račun, ki je izstavljen na njegovo ime ter na katerem sta navedena delež cene in davka na dodano vrednost, ki se ujema s solastniškim deležem tega davčnega zavezanca. Za to zadostuje račun, ki se izda zakoncema (solastnikoma) brez razločevanja med njima in brez take razčlenitve.**

Podpisi