ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
ΑΝΤΟΝΙΟ ΤΙΖΖΑΝΟ
της 11ης Νοεμβρίου 2004 [1]

I — Νομικό πλαίσιο

Α — *Η κοινοτική νομοθεσία*

1. Με διάταξη της 29ης Αυγούστου 2002, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 23 Ιανουαρίου 2003, το Bundesfinanzhof υπέβαλε στο Δικαστήριο τέσσερα προδικαστικά ερωτήματα που αφορούν την ερμηνεία 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 (στο εξής: έκτη οδηγία) [2].

2. Κατ' ουσία, το αιτούν δικαστήριο ερωτά εάν και κατά πόσο ο υποκείμενος σε ΦΠΑ που ανήγειρε ή αγόρασε από κοινού με τη σύζυγό του ακίνητο χρησιμοποιούμενο ως κατοικία δύναται να εκπέσει από τον ΦΠΑ που οφείλει τον ΦΠΑ που κατέβαλε για την αγορά ή την ανέγερση του μέρους του ακινήτου που χρησιμοποιεί για την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας.

3. Για την παρούσα υπόθεση, πρέπει γίνει μνεία των διατάξεων της έκτης οδηγίας, που ορίζουν τον υποκείμενο στον ΦΠΑ (άρθρο 4), το δικαίωμα προς έκπτωση (άρθρο 17), καθώς και τον τρόπο ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση (άρθρα 18 και 22).

4. Το άρθρο 4 ορίζει τα εξής:

«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.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ιταλική.

2 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 1.

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. Όσον αφορά το δικαίωμα προς έκπτωση, το άρθρο 17, παράγραφος 2, ορίζει τα εξής:

«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 [3].

[...]»

6. Τέλος, όσον αφορά τον τρόπο ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση, το άρθρο 18 ορίζει τα εξής:

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

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

[...]»

3 — Κατά τον χρόνο των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών, το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας είχε τροποποιηθεί 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/ΕΟΚ (ΕΕ L 376, σ. 1). Μετά την τροποποίηση αυτή —η οποία δεν επηρεάζει την επίλυση της παρούσας διαφοράς, αλλά πρέπει να υπομνηστεί κατά το στάδιο αυτό, για λόγους πληρότητας— η διατύπωση της διατάξεως αυτής έχει πλέον ως εξής: «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 [...]».

7. Εξάλλου, με το άρθρο 22 παράγραφος 3, διευκρινίζεται ότι:

«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 και να τηρεί 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» [4].

4 — Πάντα για λόγους πληρότητας, επιβάλλεται να υπομνησθεί στο σημείο αυτό ότι με την ως άνω παρατεθείσα οδηγία 91/680/ΕΟΚ τροποποιήθηκε επίσης το άρθρο 22, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας ως εξής:
«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».

Β — *Η εθνική νομοθεσία*

8. Καθόσον αφορούν την παρούσα δίκη, επιβάλλεται να υπομνηστούν τα άρθρα 14 και 15 του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG), όπως ίσχυε μεταξύ 1991 και 1993.

9. Το άρθρο 14, με τον τίτλο «Έκδοση τιμολογίων», ορίζει:

«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).

[...]» [5].

10. Με το άρθρο 15, το οποίο τιτλοφορείται «Έκπτωση του φόρου εισροών», διευκρινίζεται ότι:

«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 [...]» [6].

II — Πραγματικά περιστατικά και διαδικασία

11. Η διαφορά της κύριας δίκης προέκυψε από την απόφαση του Finanzamt Bergisch Gladbach (στο εξής: Finanzamt) να μην επιτρέψει στον ΗΕ (στο εξής και: προσφεύγων) να εκπέσει από τον ΦΠΑ που οφείλει στο Δημόσιο τον ΦΠΑ που κατέβαλε για την ανέγερση του χρησιμοποιούμενου ως γραφείου μέρους της οικίας που αγόρασε από κοινού με τη σύζυγό του.

5 — Ανεπίσημη μετάφραση.

6 — Ανεπίσημη μετάφραση.

12. Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι στο τέλος του 1990 το ζεύγος HE αγόρασε οικόπεδο το οποίο ανήκει κατά το ένα τέταρτο στον HE και κατά τα τρία τέταρτα στη σύζυγό του.

13. Κατόπιν, ανέθεσαν σε διάφορες επιχειρήσεις την ανέγερση, στο οικόπεδο αυτό, ακινήτου που θα χρησιμοποιούσαν ως κατοικία. Σύμφωνα με τον ισχυρισμό του HE κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, την κυριότητα του ως άνω ακινήτου μοιράζονται αυτός και η σύζυγός του κατ' αναλογία προς τα ιδανικά μερίδιά τους κυριότητας επί του οικοπέδου, ήτοι ένα τέταρτο και τρία τέταρτα αντιστοίχως.

14. Όλα τα τιμολόγια που εξέδωσαν οι κατασκευαστικές επιχειρήσεις εκδόθηκαν στο όνομα «κύριος και κυρία HE».

15. Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει επίσης ότι ο HE, εκτός της κύριας δραστηριότητάς του ως μισθωτού, ασκούσε δευτερευόντως το ελεύθερο επάγγελμα του ειδικού συγγραφέα και ότι χρησιμοποιούσε προς τούτο έναν χώρο της οικογενειακής οικίας. Δεδομένου ότι ο χώρος αυτός κάλυπτε το 12% της συνολικής επιφάνειας της οικίας, ο HE, με τις δηλώσεις ΦΠΑ των ετών 1991 έως 1993, εξέπεσε από τον οφειλόμενο ΦΠΑ ποσό ίσο με το 12% του ΦΠΑ που κατέβαλε για την ανέγερση της οικίας αυτής.

16. Το Finanzamt αρνήθηκε, ωστόσο, να δεχθεί τις εκπτώσεις αυτές, με το αιτιολογικό ότι κύριος του έργου και αποδέκτης των υπηρεσιών ανεγέρσεως δεν ήταν ο HE, αλλά η μεταξύ των συζύγων κοινωνία, στο όνομα των οποίων εκδόθηκαν τα τιμολόγια. Κατά το Finanzamt, η κοινωνία δεν ασκούσε η ίδια επιχειρηματική δραστηριότητα και, επομένως, δεν δικαιούνταν καμία έκπτωση.

17. Κατά της αποφάσεως αυτής, ο HE άσκησε προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht.

18. Το Finanzgericht έκανε εν μέρει δεκτή την προσφυγή, κρίνοντας, αντιθέτως προς το Finanzamt, ότι δεν ασκεί επιρροή το γεγονός ότι το τιμολόγιο εκδόθηκε στο όνομα των δύο συζύγων, και αναγνώρισε ότι ο HE ήταν ο πραγματικός αποδέκτης των υπηρεσιών ανεγέρσεως του χώρου γραφείου· αναγνώρισε έτσι το δικαίωμα του προσφεύγοντος να εκπέσει το μέρος του ΦΠΑ που κατέβαλε για τις υπηρεσίες αυτές. Ωστόσο, το Finanzgericht έκρινε ότι ο HE είναι κύριος μόνον του ενός τετάρτου του ακινήτου και, επομένως, του χώρου γραφείου που βρισκόταν εντός αυτού. Κατά συνέπεια, το ποσό της εκπτώσεως δεν μπορεί να οριστεί στο 12% του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για την ανέγερση της οικίας, όπως ζητεί ο HE, αλλά στο ένα τέταρτο του εν λόγω ποσοστού.

19. Τόσο το Finanzamt όσο και ο HE προσέφυγαν κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Bundesfinanzhof, το οποίο καλείται να επιλέξει μεταξύ αυτών των εκ διαμέτρου αντίθετων απόψεων.

20. Κατά το Finanzamt, ελλείψει άλλων ενδείξεων στην παραγγελία και, κατόπιν, στο τιμολόγιο, αποδέκτης των υπηρεσιών ανεγέρσεως της οικίας μπορεί να θεωρηθεί, δυνάμει του άρθρου 15 UStG, μόνον η μεταξύ των συζύγων κοινωνία. Επομένως, ο συγκύριος δεν δικαιούται να εκπέσει, ούτε εν μέρει, τον ΦΠΑ που κατέβαλε για τις εργασίες ανεγέρσεως.

21. Από την πλευρά του, ο ΗΕ υποστηρίζει ότι έχει δικαίωμα προς έκπτωση. Αντιθέτως προς την πρωτόδικη απόφαση, το δικαίωμα αυτό καλύπτει όλο το ποσό του καταβληθέντος ΦΠΑ για την ανέγερση του χώρου γραφείου και αντιστοιχεί στο 12 % του συνολικού ΦΠΑ. Πράγματι, ως αποκλειστικός χρήστης του μέρους αυτού της οικίας, πρέπει να εκληφθεί ως μόνος κύριος του έργου ως προς το μέρος αυτό.

22. Από την πλευρά του, το Bundesfinanzhof θεωρεί ότι το εθνικό δίκαιο παρέχει λύση για το εν λόγω ζήτημα. Πράγματι, βάσει της νομολογίας του δικαστηρίου αυτού:

— όταν την παραγγελία δίδουν από κοινού περισσότερα πρόσωπα, τα οποία μετέχουν σε κοινωνία δικαιώματος που δεν διαθέτει (από φορολογικής απόψεως) χωριστή νομική προσωπικότητα (προσωπική ή κεφαλαιουχική εταιρία), καθένας από τους κοινωνούς καθίσταται οφειλέτης του παρέχοντος τις υπηρεσίες, αναλόγως προς το ιδανικό μερίδιό του, εκτός αν έχει συμφωνηθεί το αντίθετο [7].

— κατά τον χρόνο των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών, δεν υπήρχε κανένας ρητός περιορισμός ως προς τη φορολογική έκπτωση των δαπανών για την ανέγερση και τον εξοπλισμό «μέρους οικίας το οποίο διαχωρίζεται από τα άλλα οικήσιμα μέρη και χρησιμοποιείται αποκλειστικά ή σχεδόν αποκλειστικά για εμπορικούς και/ή επαγγελματικούς σκοπούς» («χώρος γραφείου εντός οικίας») [8].

— σε περίπτωση εξ αδιαιρέτου αποκτήσεως ενός αγαθού, ο κοινωνός που το χρησιμοποιεί για την επιχείρησή του δικαιούται έκπτωση του φόρου εισροών ανάλογα με το ιδανικό μερίδιό του [9].

7 — Βλ., αποφάσεις του Bundesfinanzhof του 2001, V R 79/99, BFHE 194, 488, BFH/NV 2001, 989, και της 7ης Νοεμβρίου 2000 V R 49/99, BFHE 194, 270, BFH/NV 2001, 402· βλ., τέλος, απόφαση της 16ης Μαΐου 2002, V R 15/00, BFH/NV 2002, 1346.

8 — Για τον ορισμό της έννοιας του χώρου γραφείου εντός οικίας, βλ. έγγραφο του Bundesministerium der Finanzen της 16ης Ιουνίου 1998, IV B 2-S 2145-59/98, Rn. 7, BStBl. I 1998, 863.

9 — Βλ. απόφαση του Bundesfinanzhof της 1ης Οκτωβρίου 1998, V R 31/98, BFHE 187, 78, BFH/NV 1999, 575.

— η έκδοση τιμολογίων όπως έγινε στην περίπτωση του ζεύγους ΗΕ δεν εμποδίζει την έκπτωση του φόρου εισροών [10].

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 αγορά του αγαθού, ή θα πρέπει να θεωρηθούν αγοραστές του αγαθού οι συγκύριοι;

23. Ωστόσο, επειδή είχε αμφιβολίες ως προς τη συμβατότητα της λύσεως αυτής με την ερμηνεία της έκτης οδηγίας, το Bundesfinanzhof υπέβαλε στο Δικαστήριο, δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, τα εξής τέσσερα προδικαστικά ερωτήματα:

Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο δεύτερο ερώτημα:

«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;

3) Αν δύο σύζυγοι αγοράσουν εξ αδιαιρέτου 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,

Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα:

ή

2) Αν μια κοινωνία ιδανικών μεριδιούχων ή συζύγων, η οποία δεν ασκεί η ίδια κάποια επαγγελματική δραστηριότητα,

β) ο συγκύριος αυτός δικαιούται, κατά το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, να

10 — Βλ. απόφαση του Bundesfinanzhof στο BFH/NV 2002, 1346, και στο BFHE 194, 270, BFH/NV 2001, 402.

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;.»

24. Κατά τη διαδικασία που κινήθηκε ακολούθως ενώπιον του Δικαστηρίου, έγγραφες παρατηρήσεις υπέβαλαν ο προσφεύγων, το Finanzamt και η Επιτροπή. Ακολούθως, το Δικαστήριο άκουσε τον προσφεύγοντα και την Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 23ης Σεπτεμβρίου 2004.

III — Νομική ανάλυση

25. Όπως επισήμανα, το εθνικό δικαστήριο υποβάλλει τέσσερα ερωτήματα που αφορούν την περίπτωση της αποκτήσεως ή ανεγέρσεως από δύο συζύγους μιας οικίας, μέρος της οποίας χρησιμοποιεί ως χώρο γραφείου ο ένας εκ των συζύγων για τις ανάγκες της επαγγελματικής του δραστηριότητας.

Άποψη των διαδίκων

26. Σε απάντηση των ερωτημάτων αυτών, το Finanzamt, στηριζόμενο κυρίως στις εθνικές φορολογικές διατάξεις, παρατηρεί ότι σε περίπτωση αγοράς ή ανεγέρσεως ακινήτου από περισσότερους μετέχοντες σε κοινωνία ιδανικών μεριδιούχων, η οποία όμως δεν έχει χωριστή νομική προσωπικότητα, ο συγκύριος δικαιούται, ατομικά, έκπτωση του ΦΠΑ εισροών μόνον αν: i) με τη σύμβαση αγοραπωλησίας ή την εταιρική σύμβαση όρισε το μέρος του αγαθού που προορίζεται για την επιχείρησή του και ii) αν για τη συναλλαγή αυτή εκδόθηκε τιμολόγιο από το οποίο προκύπτει ρητώς το μέρος του τιμήματος και ο φόρος που τον βαρύνουν. Μόνον έτσι δύναται να προκύψει αν και κατά πόσον ο συγκύριος ατομικά είναι αποδέκτης της φορολογητέας πράξεως.

27. Αντιθέτως, ο προσφεύγων και η Επιτροπή έχουν διαφορετική άποψη και, για

τους λόγους που θα παρουσιάσουμε κατά την ανάλυσή μας, προβάλλουν αντιθέτως ότι:

— ένα πρόσωπο που αγοράζει ή ανεγείρει οικία ενεργεί ως υποκείμενος στον φόρο αν χρησιμοποιεί μέρος του ακινήτου ως χώρο γραφείου για την επαγγελματική του δραστηριότητα και τον εντάσσει στο ενεργητικό της επιχειρήσεώς του·

— όταν περισσότερα πρόσωπα που μετέχουν σε κοινωνία δικαιώματος, η οποία δεν διαθέτει νομική προσωπικότητα και δεν ασκεί η ίδια επαγγελματική δραστηριότητα, αγοράζουν εξ αδιαιρέτου επενδυτικό αγαθό, ο κάθε κοινωνός χωριστά θεωρείται υποκείμενο της συναλλαγής·

— όταν δύο σύζυγοι αγοράζουν εξ αδιαιρέτου ένα επενδυτικό αγαθό, το οποίο χρησιμοποιεί για επαγγελματικούς σκοπούς ο ένας μόνον εξ αυτών, αυτός δικαιούται έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ που αντιστοιχεί στο μέρος του αγαθού που χρησιμοποιεί για την επιχείρησή του.

28. Ως προς το τελευταίο αυτό σημείο, οι απόψεις του προσφεύγοντος και της Επιτροπής αποκλίνουν. Η Επιτροπή φρονεί ότι, πράγματι, η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ, που αντιστοιχεί στο χρησιμοποιούμενο για επαγγελματικούς σκοπούς μέρος του αγαθού, προϋποθέτει ότι η εθνική νομοθεσία επιτρέπει στον σύζυγο που ασκεί υποκείμενη στον ΦΠΑ δραστηριότητα να διαθέτει, ως κύριος, ολόκληρο το επενδυτικό αγαθό. Αν, αντιθέτως —πάντοτε κατά την άποψη της Επιτροπής— το εθνικό δίκαιο ορίζει διαφορετικά, ο εν λόγω σύζυγος δικαιούται να εκπέσει μόνον το ποσό του ΦΠΑ που αντιστοιχεί στο ιδανικό μερίδιό του κυριότητας.

29. Αντιθέτως, ο προσφεύγων και η Επιτροπή συμφωνούν ότι ο σύζυγος που ασκεί υποκείμενη σε ΦΠΑ δραστηριότητα δεν μπορεί να στερηθεί το δικαίωμα προς έκπτωση για τον λόγο και μόνον ότι στο τιμολόγιο αναγράφεται μόνον το όνομα των δύο συζύγων, χωρίς ένδειξη της τιμής και του φόρου που αντιστοιχεί στο δικό του ιδανικό μερίδιο.

Επί του προσδιορισμού του αποδέκτη της υπηρεσίας σε περίπτωση εξ αδιαιρέτου αγοράς ή ανεγέρσεως αγαθού (δεύτερο ερώτημα)

30. Για να δοθεί απάντηση στο αιτούν δικαστήριο, επιβάλλεται, φρονώ, να ξεκινήσω από το δεύτερο ερώτημα, ώστε να

διευκρινιστεί καταρχάς αν, όταν μία κοινωνία ιδανικών μεριδιούχων ή συζύγων, η οποία δεν ασκεί η ίδια επιχειρηματική δραστηριότητα, παραγγέλλει ένα επενδυτικό αγαθό, αποδέκτης της ζητούμενης παροχής είναι η ίδια η κοινωνία ή οι συγκύριοι.

31. Όπως επισημάναμε, το Bundesfinanzhof έκρινε ότι, σύμφωνα με τη νομολογία του, καθένας από τους συγκυρίους θεωρείται, στην περίπτωση αυτή, αποδέκτης της παροχής, αναλόγως προς το ιδανικό μερίδιό του, εκτός αν έχει συμφωνηθεί το αντίθετο (βλ. ανωτέρω, σημείο 22).

32. Κατά την άποψή μου, η λύση αυτή δεν αντιβαίνει στην έκτη οδηγία και στο κοινό σύστημα που αυτή θεσπίζει.

33. Όπως γνωρίζουμε, το σύστημα αυτό προβλέπει ότι, για κάθε υποκείμενη στον ΦΠΑ συναλλαγή, ο φόρος καθίσταται απαιτητός μόνον μετά την έκπτωση του ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκε το κόστος των διαφόρων στοιχείων που καθορίζουν το αντίτιμο των αγαθών και των υπηρεσιών. Περαιτέρω, ο μηχανισμός των εκπτώσεων έχει διαμορφωθεί κατά τέτοιο τρόπο ώστε μόνον οι υποκείμενοι στον φόρο να επιτρέπεται να εκπίπτουν από το ΦΠΑ που οφείλουν τον ΦΠΑ που έχει ήδη επιβαρύνει τα αγαθά και τις υπηρεσίες σε προγενέστερο στάδιο.

34. Στο γενικό αυτό πλαίσιο εντάσσεται το άρθρο 4 , παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, κατά το οποίο ως υποκείμενος στον φόρο ορίζεται «οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιοδήποτε τόπο, μια από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκομένου σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητος αυτής».

35. Εξάλλου, το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας ορίζει στην παράγραφο 1 ότι «το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά χρόνο κατά τον οποίο ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός» ενώ η παράγραφος 2 επιτρέπει στον υποκείμενο στο φόρο, «εφόσον τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του» να εκπίπτει «από τον φόρο για τον οποίο είναι υπόχρεος, τον οφειλόμενο [...] φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο».

36. Από τα προαναφερθέντα χαρακτηριστικά, προκύπτει ότι «το καθεστώς των εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάσσεται πλήρως ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων». Επομένως, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει «πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριό-

τητες υπόκεινται, κατ' αρχήν, αυτές οι ίδιες, στον ΦΠΑ» [11].

37. Κατόπιν των ανωτέρω, φρονώ ότι η Επιτροπή ορθώς κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η μεταξύ των συζύγων ΗΕ κοινωνία δεν μπορεί να θεωρηθεί υποκείμενος σε ΦΠΑ αποδέκτης των υπηρεσιών για την ανέγερση του ακινήτου.

38. Πράγματι, όπως επισήμανε το αιτούν δικαστήριο, η εν λόγω κοινωνία στερείται νομικής προσωπικότητας και δεν είναι υποκείμενη στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, αφού δεν ασκεί ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα. Κατά συνέπεια, υπό το πρίσμα του ΦΠΑ, η εν λόγω κοινωνία δεν έχει καμία αυτοτελή σημασία και δεν παρεμβάλλεται μεταξύ των παρεχόντων τις υπηρεσίες ανεγέρσεως και των δύο συζύγων, οι οποίοι πρέπει, επομένως, να θεωρηθούν ως πραγματικοί αποδέκτες της υπηρεσίας αυτής.

39. Όπως ορθώς υποστηρίζει η προσφεύγουσα, η λύση αυτή συμβαδίζει με την ως άνω υπομνησθείσα αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ. Πράγματι, αν η κοινωνία, η οποία δεν έχει νομική προσωπικότητα και δεν υπόκειται σε ΦΠΑ —επομένως δεν μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα προς έκπτωση— θεωρούνταν αποδέκτης της υπηρεσίας, ο κοινωνός που ασκεί οικονομική δραστηριότητα θα στερούνταν το δικαίωμα προς έκπτωση, με αποτέλεσμα να επιβαρύνεται με τον ΦΠΑ που κατέβαλε στο πλαίσιο της δραστηριότητάς του.

40. Για τους λόγους που εκτέθηκαν ανωτέρω, φρονώ ότι, όταν μία κοινωνία ιδανικών μεριδιούχων ή κοινωνία συζύγων, η οποία δεν ασκεί η ίδια επιχειρηματική δραστηριότητα, παραγγέλλει ένα επενδυτικό αγαθό, αποδέκτης της ζητούμενης παροχής είναι οι διάφοροι κοινωνοί και όχι η ίδια η κοινωνία.

Επί της ιδιότητας του υποκειμένου στον φόρο ενός προσώπου που ανεγείρει ή αποκτά οικία την οποία χρησιμοποιεί εν μέρει για επαγγελματικούς σκοπούς (πρώτο ερώτημα)

41. Με το πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν ένα φυσικό πρόσωπο που ανεγείρει ή αποκτά μία οικία ενεργεί ως

11 — Απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman (Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψη 19).

υποκείμενος στον φόρο, εφόσον σκοπεύει να χρησιμοποιήσει μέρος του ακινήτου ως χώρο γραφείου για την άσκηση δευτερεύουσας ανεξάρτητης δραστηριότητας.

42. Συναφώς, υπενθυμίζω εκ νέου ότι, κατά το άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο «οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, [...] οικονομικ[ή] δραστηριότητ[α] [...], ανεξαρτήτως του επιδιωκομένου σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητος αυτής» και ότι ο μηχανισμός των εκπτώσεων του ΦΠΑ έχει διαμορφωθεί κατά τέτοιο τρόπο ώστε μόνο οι υποκείμενοι στο φόρο «να επιτρέπεται να εκπίπτουν από το ΦΠΑ που οφείλουν τον ΦΠΑ που έχει ήδη επιβαρύνει τα αγαθά και τις υπηρεσίες σε προγενέστερο στάδιο» [12].

43. Υπενθυμίζω επίσης, συμφωνώντας με την Επιτροπή, ότι με την υπόθεση Lennartz το Δικαστήριο έκρινε ότι «ιδιώτης που αποκτά αγαθά για τις ανάγκες της οικονομικής δραστηριότητας κατά την έννοια του άρθρου 4, το πράττει ως υποκείμενος στον φόρο» και ότι το αν, σε μία συγκεκριμένη περίπτωση, τα αγαθά αποκτήθηκαν για τέτοιες ανάγκες, πρέπει να εκτιμάται βάσει «του συνόλου των δεδομένων της συγκεκριμένης περιπτώσεως, μεταξύ των οποίων η φύση των οικείων αγαθών και το χρονικό διάστημα μεταξύ της κτήσεως των αγαθών και της χρήσεώς τους για τους σκοπούς των οικονομικών δραστηριοτήτων του υποκειμένου στον φόρο» [13].

44. Πάντως, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι, κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα (1991-1993), ο προσφεύγων άσκησε δευτερευόντως τη δραστηριότητα του ειδικού συγγραφέα και ότι, για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής, η οποία είναι αναμφίβολα ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα, ο προσφεύγων χρησιμοποίησε κατ' αποκλειστικότητα, από τη στιγμή που κατέστη διαθέσιμο, μέρος του ακινήτου που αγόρασε από κοινού με τη σύζυγό του [14]. Βάσει της προπαρατεθείσας νομολογίας και των πραγματικών περιστατικών που διαπίστωσε το αιτούν δικαστήριο, φρονώ ότι ο ΗΕ, όταν αγόρασε το ακίνητο, ενήργησε ως υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας.

45. Εξάλλου, δεν μπορεί κανείς να αντιτάξει ότι η ιδιότητα αυτή αναιρείται επειδή ο προσφεύγων χρησιμοποίησε μέρος μόνον του ακινήτου για την εν λόγω δραστηριότητα.

46. Πράγματι, η Επιτροπή και η προσφεύγουσα ορθώς επισήμαναν ότι, κατά το Δικαστήριο, ο υποκείμενος στον φόρο που «αποκτά αγαθό επενδύσεως για να το χρησιμοποιήσει τόσο για επαγγελματικούς

12 — Προπαρατεθείσα απόφαση Rompelman, σκέψη 16.

13 — Απόφαση της 11ης Ιουλίου 1991, C-97/90, Lennartz (Συλλογή 1991, σ. I-3795, σκέψεις 14 και 21).

14 — Βλ. απόφαση περί παραπομπής, μέρος I και μέρος II, σημείο 2, στοιχείο α'.

όσο και για ιδιωτικούς σκοπούς» μπορεί αν επιλέξει: i) «να το χρησιμοποιήσει ως αγαθ[ό] επιχειρήσεως επί τ[ου] οποί[ου] είναι, κατ' αρχήν, δυνατή η ολική έκπτωση του ΦΠΑ», ii) «να το διατηρήσει εξ ολοκλήρου στην ατομική του περιουσία και, κατά τον τρόπο αυτό, να το αποκλείσει πλήρως από το σύστημα του ΦΠΑ» ή, ακόμη, iii) να εντάξει στην επιχείρησή του μόνον το μέρος που προορίζεται για επαγγελματική χρήση (όπως έπραξε εν προκειμένω ο ΗΕ) [15].

47. Επομένως, η επιλογή να χρησιμοποιεί το αγαθό εν μέρει μόνο για την επαγγελματική του δραστηριότητα δεν αρκεί ώστε να αφαιρέσει από το πρόσωπο που το αποκτά την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο. Αντιθέτως, πρόκειται για δυνατότητα που το σύστημα της έκτης οδηγίας παρέχει στους υποκειμένους στον φόρο, ακριβώς προκειμένου αυτοί, σύμφωνα με την αρχή της ουδετερότητας, να επιβαρύνονται «με τον φόρο προστιθεμένης αξίας μόνον όταν ο φόρος αυτός αφορά αγαθά ή υπηρεσίες που ο υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί για ιδιωτική κατανάλωση και όχι για τις ανάγκες των φορολογουμένων επαγγελματικών δραστηριοτήτων του» [16].

48. Για τους προεκτεθέντες λόγους, φρονώ ότι ο ιδιώτης που ασκεί δευτερευόντως ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας ενεργεί ως υποκείμενος στον ΦΠΑ όταν ανεγείρει ή αγοράζει οικία μέρος της οποίας χρησιμοποιεί για την άσκηση της δραστηριότητάς του.

Επί του περιεχομένου του δικαιώματος προς έκπτωση (τρίτο ερώτημα)

49. Με το τρίτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν, σε περίπτωση που δύο σύζυγοι αγοράσουν επενδυτικό αγαθό εξ αδιαιρέτου και ο ένας εξ αυτών χρησιμοποιεί μέρος μόνον του αγαθού για την επιχείρησή του, ο τελευταίος μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα προς έκπτωση: είτε i) μέχρι το ποσό του φόρου που κατέβαλε για την ανέγερση του μέρους του αγαθού που αυτός χρησιμοποιεί (τρίτο ερώτημα, εναλλακτική λύση β') είτε ii) κατά το ποσοστό του φόρου που κατέβαλε για την ανέγερση του μέρους του αγαθού που χρησιμοποιεί, ποσοστό αντίστοιχο με το ιδανικό μερίδιό του κυριότητας (τρίτο ερώτημα, εναλλακτική λύση α').

50. Εξ όσων αντιλαμβάνομαι, αν το Bundesfinanzhof εφάρμοζε τη νομολογία του, θα ακολουθούσε την τελευταία λύση, αναγνωρίζοντας έτσι στον κοινωνό δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου εισροών που αντιστοιχεί στο ιδανικό μερίδιό του. Η λύση αυτή θα ισοδυναμούσε προφανώς με επικύρωση της πρωτόδικης αποφάσεως, με την οποία το Finanzgericht όρισε το ποσοστό της εκπτώ-

15 — Βλ. απόφαση της 8ης Μαρτίου 2001, C-415/98, Bakcsi (Συλλογή 2001, σ. I-1831, σκέψεις 25 και 26). Βλ. επίσης την προπαρατεθείσα απόφαση Lennartz, σκέψη 26, και την απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 1995, C-291/92, Armbrecht (Συλλογή 1995, σ. I-2775, σκέψη 20).

16 — Προπαρατεθείσα απόφαση Armbrecht, σκέψη 20.

σεως όχι στο 12 % του καταβληθέντος ΦΠΑ για την ανέγερση της οικίας (δηλαδή για το σύνολο του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για την ανέγερση του χώρου γραφείου), αλλά μόνο στο ένα τέταρτο του 12 %.

51. Συναφώς, υπενθυμίζω εκ νέου ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, «ο υποκείμενος στον φόρο που αποκτά αγαθό επενδύσεως για να το χρησιμοποιήσει τόσο για επαγγελματικούς όσο και για ιδιωτικούς σκοπούς» έχει τρεις επιλογές: είτε i) «να το χρησιμοποιήσει ως αγαθ[ό] επιχειρήσεως επί τ[ου] οποί[ου] είναι, κατ' αρχήν, δυνατή η ολική έκπτωση του ΦΠΑ» είτε ii) «να το διατηρήσει εξ ολοκλήρου στην ατομική του περιουσία και, κατά τον τρόπο αυτό, να το αποκλείσει πλήρως από το σύστημα του ΦΠΑ» ή ακόμη iii) να το εντάξει εν μέρει μόνο στην επιχείρησή του, όπως έπραξε εν προκειμένω ο προσφεύγων, οπότε θα ήταν ορθό να ειπωθεί ότι το δικαίωμα προς έκπτωση που προβλέπεται στο άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας ισχύει μόνο για το μέρος που προορίζεται για την επιχείρηση, κατόπιν επιμερισμού μεταξύ επαγγελματικής και ιδιωτικής χρήσεως του εν λόγω αγαθού [17].

52. Μολονότι η τελευταία αυτή λύση είναι ορθή στην περίπτωση όπου το μικτής χρήσεως αγαθό ανήκει αποκλειστικά στον υποκείμενο στον φόρο, εντούτοις, στην περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο διαθέτει μόνον ιδανικό μερίδιο κυριότητας, όπως συμβαίνει εν προκειμένω, θεωρώ εύλογο ο τελευταίος να δικαιούται, όπως έκρινε το Bundesfinanzhof, έκπτωση ανάλογη προς το μερίδιο κυριότητας επί του μέρους του αγαθού που χρησιμοποιεί για την επιχείρηση.

53. Τούτο δε για δύο λόγους. Πρώτον, η λύση αυτή, φρονούμε, συμβαδίζει με την προπαρατεθείσα αρχή της ουδετερότητας. Υποτίθεται ότι ο συγκύριος κατέβαλε μόνον τον ΦΠΑ που του αναλογεί για την ανέγερση ή αγορά του μέρους του αγαθού που χρησιμοποιεί για επαγγελματικούς σκοπούς. Επομένως, υπό το πρίσμα της αρχής αυτής, δικαιούται να ασκεί το δικαίωμα προς έκπτωση μόνον κατά το ποσοστό του φόρου εισροών που κατέβαλε για το μέρος αυτό του αγαθού.

54. Εν προκειμένω, ο ΗΕ δήλωσε κύριος εξ αδιαιρέτου μόνον του ενός τετάρτου του ακινήτου και, επομένως, του μέρους του ακινήτου που χρησιμοποιεί για επαγγελματικούς σκοπούς (του χώρου γραφείου). Επομένως, συνάγεται ότι κατέβαλε μόνον τον ΦΠΑ που του αναλογεί για την ανέγερση του χώρου γραφείου, ήτοι το ένα τέταρτο, ενώ τα τρία τέταρτα κατέβαλε η σύζυγός του. Παράλληλα, υποθέτουμε ότι κατέβαλε μόνον τον ΦΠΑ που του αναλογεί (επίσης το ένα τέταρτο) για την ανέγερση του υπολοίπου της οικίας, το οποίο χρησιμοποιείται ως κατοικία.

17 — Βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Bakcsi, σκέψεις 25 και 26, καθώς και προπαρατεθείσες αποφάσεις Lennartz, σκέψη 26, και Armbrecht, σκέψεις 20 και 21.

55. Εφόσον αυτό ισχύει, φρονώ ότι, υπό τις συνθήκες αυτές και σύμφωνα με την αρχή της ουδετερότητας, ο προσφεύγων δεν μπορεί να εκπέσει το σύνολο, αλλά μόνον το ένα τέταρτο του ΦΠΑ που κατέβαλε (*αυτός και η σύζυγός του*) για τον χώρο γραφείου. Πράγματι, σε αντίθετη περίπτωση, ο ΗΕ θα εξέπιπτε περισσότερο ΦΠΑ από αυτόν που πράγματι κατέβαλε για τον χώρο γραφείου, ενώ για το υπόλοιπο μέρος του ακινήτου, το οποίο προορίζεται για ιδιωτική κατοικία, θα απαλλασσόταν de facto από το μέρος του ΦΠΑ που κατέβαλε στο Δημόσιο όχι ως επιχειρηματίας που ασκεί ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα, αλλά ως ιδιώτης καταναλωτής.

56. Δεύτερον, η προτεινόμενη λύση συνάδει, φρονούμε, με την αρχή της ισότητας. Πράγματι, αν, σύμφωνα με την προπαρατεθείσα νομολογία, ο υποκείμενος στον φόρο που είναι ο μόνος κύριος μικτής χρήσεως αγαθού, το οποίο χρησιμοποιεί εν μέρει μόνο στην επιχείρησή του, δικαιούται να εκπέσει τον ΦΠΑ που κατέβαλε για την αγορά (ή την ανέγερση) του αγαθού κατ' αναλογία προς την επαγγελματική χρήση του, θα συνιστούσε δυσμενή διάκριση το να γίνει δεκτή η ίδια λύση και στη —διαφορετική— περίπτωση όπου, όπως εν προκειμένω, ο υποκείμενος στον φόρο είναι κύριος μέρους μόνον του αγαθού.

57. Επίσης, μπορεί κανείς να υποστηρίξει, όπως η Επιτροπή, ότι το περιεχόμενο του δικαιώματος προς έκπτωση εξαρτάται από τους εθνικούς κανόνες που διέπουν την εξ αδιαιρέτου κυριότητα ή το περιουσιακό καθεστώς των συζύγων και ότι, ως εκ τούτου, η ανωτέρω προταθείσα λύση πρέπει να αποκλειστεί, εφόσον, βάσει τέτοιων ρυθμίσεων, έκαστος κοινωνός δύναται να διαθέτει ελεύθερα το σύνολο του χρησιμοποιούμενου αγαθού. Φοβούμαι, ωστόσο, ότι αυτό θα ήταν αντίθετο προς την οδηγία, σκοπός της οποίας είναι ακριβώς η θέσπιση ενός «κοινού συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας». Πράγματι, αν αυτό γινόταν δεκτό, το περιεχόμενο του δικαιώματος προς έκπτωση θα διέφερε από ένα κράτος μέλος σε άλλο ανάλογα με τις συναφείς εθνικές διατάξεις του αστικού δικαίου.

58. Υπό το πρίσμα των προηγουμένων σκέψεων, προτείνουμε να δοθεί στο τρίτο ερώτημα η απάντηση ότι ο υποκείμενος στον φόρο, που αγοράζει από κοινού με τη σύζυγό του ένα αγαθό το οποίο χρησιμοποιεί εν μέρει για την άσκηση της ανεξάρτητης επαγγελματικής δραστηριότητάς του, δικαιούται, δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, να εκπέσει από τον οφειλόμενο ΦΠΑ το μέρος του ΦΠΑ που κατέβαλε για την αγορά του χρησιμοποιούμενου για επαγγελματικούς σκοπούς αγαθού, ανάλογα με το ιδανικό μερίδιό του κυριότητας.

Επί των σχετικών με το τιμολόγιο προϋποθέσεων (τέταρτο ερώτημα)

59. Με το τέταρτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν τα άρθρα 18 και 22 της έκτης οδηγίας επιβάλλουν ο υποκείμενος στον φόρο που ανεγείρει ή αγοράζει εξ αδιαιρέτου με τη σύζυγό του ένα επενδυ-

τικό αγαθό, το οποίο χρησιμοποιεί εν μέρει για την επαγγελματική του δραστηριότητα, να ασκεί το δικαίωμα προς έκπτωση μόνον εφόσον διαθέτει τιμολόγιο το οποίο εκδόθηκε στο όνομά του και αναφέρει το κλάσμα της τιμής και του φόρου που αντιστοιχεί στο δικό του ιδανικό μερίδιο κυριότητας, ή, αντιθέτως, αν σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, αρκεί ένα τιμολόγιο που εκδόθηκε στο όνομα των συγκυρίων/συζύγων και δεν περιέχει καμία τέτοια ένδειξη.

60. Στην πραγματικότητα, το Bundesfinanzhof έκρινε ότι, κατά τη νομολογία του, ένα τιμολόγιο όπως αυτό που δόθηκε στον προσφεύγοντα και στη σύζυγό του, το οποίο έχει εκδοθεί στο όνομα «κύριος και κυρία ΗΕ», δεν εμποδίζει τον προσφεύγοντα να εκπέσει τον ΦΠΑ που κατέβαλε [18]. Ερωτά, ωστόσο, αν η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση εμποδίζεται ενδεχομένως βάσει των σχετικών διατάξεων της έκτης οδηγίας.

61. Υπενθυμίζω, συναφώς, ότι, κατά το άρθρο 18, παράγραφος 1, στοιχείο α', «[γ]ια να έχει τη δυνατότητα ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει [...] να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί κατά το άρθρο 22, παράγραφος 3». Η τελευταία αυτή διάταξη ορίζει ότι «[σ]το τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται χωριστά η τιμή άνευ φόρου και ο αντιστοιχών φόρος για κάθε διαφορετικό συντελεστή, καθώς και, κατά περίπτωση, η φορολογική απαλλαγή» (στοιχείο β') και ότι «[τ]α κράτη μέλη καθορίζουν τα κριτήρια σύμφωνα με τα οποία ένα έγγραφο δύναται να θεωρηθεί ότι επέχει θέση τιμολογίου» [19].

62. Όπως ορθώς παρατήρησε η Επιτροπή, οι διατάξεις αυτές θέτουν, επομένως, τρεις ελάχιστες προϋποθέσεις (αναγραφή της τιμής άνευ φόρου, του αντιστοιχούντος φόρου για κάθε διαφορετικό συντελεστή και, ενδεχομένως, της φορολογικής απαλλαγής), τις οποίες το τιμολόγιο πρέπει πάντοτε να πληροί ώστε να ισχύει το δικαίωμα προς έκπτωση. Αντιθέτως, δεν τίθεται καμία πρόσθετη προϋπόθεση για την περίπτωση της εξ αδιαιρέτου αγοράς αγαθού ούτε, βέβαια, απαιτείται να αναγραφεί επί του τιμολογίου το κλάσμα του τιμήματος και ο φόρος που αντιστοιχεί στο ιδανικό μερίδιο κυριότητας των συγκυρίων.

63. Κατά συνέπεια, αν στην περίπτωση αυτή οι εθνικές διατάξεις δεν επιβάλλουν αναγραφή τέτοιας μορφής, φρονώ ότι δεν υπάρχει λόγος να θεωρηθεί ανεπαρκές ένα τιμολόγιο που πληροί τις ως άνω προϋποθέσεις και, ως εκ τούτου, να στερηθεί το δικαίωμα προς έκπτωση που του απονέμει το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', ο υποκείμενος στον φόρο που χρησιμοποιεί το αγαθό για επαγγελματικούς σκοπούς.

18 — Βλ. απόφαση περί παραπομπής, μέρος ΙΙ, σκέψη 3.

19 — Βλ. υποσημείωση 3.

64. Για τους προεκτεθέντες λόγους, προτείνω να δοθεί στο τέταρτο ερώτημα η απάντηση ότι, προς άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση κατά το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', τα άρθρα 18, παράγραφος 1, και 22, παράγραφος 3, δεν υποχρεώνουν τον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος ανεγείρει ή αγοράζει εξ αδιαιρέτου με τη σύζυγό του αγαθό εν μέρει χρησιμοποιούμενο για την άσκηση της ανεξάρτητης επαγγελματικής του δραστηριότητας, να κατέχει τιμολόγιο που έχει εκδοθεί στο όνομά του και στο οποίο αναγράφεται το κλάσμα της τιμής και του φόρου που αντιστοιχεί στο ιδανικό μερίδιό του κυριότητας.

IV — Πρόταση

Υπό το πρίσμα των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Bundesfinanzhof ως εξής:

«1) Ένα πρόσωπο που ασκεί δευτερεύουσα ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 4 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, όταν ανεγείρει ή αγοράζει οικία, μέρος της οποίας χρησιμοποιεί για την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητάς του, ενεργεί ως υποκείμενος στον φόρο.

2) Όταν περισσότερα πρόσωπα που συνιστούν κοινωνία ιδανικών μεριδιούχων ή συζύγων, η οποία δεν έχει νομική προσωπικότητα και δεν ασκεί η ίδια ανεξάρτητη επαγγελματική δραστηριότητα, παραγγέλλουν ένα αγαθό, αγοραστής κατά την έννοια της έκτης οδηγίας είναι καθένας από τους συγκυρίους και όχι η ίδια η κοινωνία.

3) Ο υπόχρεος στον φόρο που αγοράζει εξ αδιαιρέτου με τη σύζυγό του ένα αγαθό, το οποίο χρησιμοποιεί εν μέρει για την ανεξάρτητη επαγγελματική του δραστηριότητα, δικαιούται, βάσει του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, να εκπέσει από τον ΦΠΑ που οφείλει τον ΦΠΑ που κατέβαλε για την αγορά ή την ανέγερση του μέρους του αγαθού που χρησιμοποιεί για επαγγελματικούς σκοπούς, κατά το ιδανικό μερίδιό του κυριότητας.

4) Προς άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση κατά το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', τα άρθρα 18, παράγραφος 1, και 22, παράγραφος 3, δεν υποχρεώνουν τον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος ανεγείρει ή αγοράζει εξ αδιαιρέτου με τη σύζυγό του ένα αγαθό εν μέρει χρησιμοποιούμενο για την άσκηση της ανεξάρτητης επαγγελματικής του δραστηριότητας, να κατέχει τιμολόγιο που έχει εκδοθεί στο όνομά του και στο οποίο αναγράφεται το κλάσμα της τιμής και του φόρου που αντιστοιχεί στο ιδανικό μερίδιό του κυριότητας».