SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA ANTONIA TIZZANA,

predstavljeni 11. novembra 2004[1]

1. S sklepom z dne 29. avgusta 2002, ki je prispel na Sodišče 23. januarja 2003, je Bundesfinanzhof Sodišču predložilo štiri vprašanja v predhodno odločanje v zvezi z razlago 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[2] (v nadaljevanju: Šesta direktiva).

I – Pravni okvir

A – *Zakonodaja Skupnosti*

3. V obravnavani zadevi je treba navesti določbe Šeste direktive, ki opredeljujejo davčnega zavezanca (člen 4), pravico do odbitka (člen 17) in tudi način izvrševanja te pravice (člena 18 in 22).

2. Predložitveno sodišče je v bistvu želelo izvedeti, ali in v kolikšni meri lahko davčni zavezanec, ki je skupaj z zakoncem zgradil ali kupil hišo v stanovanjske namene, odbije od DDV, ki ga je dolžan plačati za gradnjo ali nakup hiše, plačani DDV za del hiše, ki ga uporablja za opravljanje svoje poslovne dejavnosti.

4. Člen 4 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.

1 — Jezik izvirnika: italijanščina.

2 — UL L 145, str. 1.

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 tudi izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

[...]"

5. V zvezi s pravico do odbitka je v členu 17(2) določeno:

„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;[3]

[...]"

6. Glede načina izvrševanja pravice do odbitka člen 18 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);

[...]"

3 — Ob nastanku dejstev je bil člen 17(2) Šeste direktive spremenjen 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 (UL L 376, str. 1). Glede na to spremembo – brez posledic za rešitev obravnavane zadeve, vendar jo je iz formalnih razlogov treba navesti v tej fazi – je sedaj besedilo navedene določbe: „Dokler se blago in storitve uporablja za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen, da odbije od davka, ki ga je dolžan plačati: (a) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec, ki je dolžan plačati davek na ozemlju države [...]."

7. V členu 22(3) je določeno:

„(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 računa.

[...]

(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.“[4]

4 — Prav tako je iz formalnih razlogov treba navesti, da je Direktiva 91/680 spremenila tudi člen 22(3) Šeste direktive:
„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.
[...]“

B – *Nacionalna zakonodaja*

8. V obravnavani zadevi je pomembno opozoriti na člena 14 in 15 Umsatzsteuergesetz (zakon o prometnem davku, v nadaljevanju: UStG), kot je veljal od leta 1991 do leta 1993.

9. Člen 14, imenovan „Sestava računov“, določa:

„1. Kadar davčni zavezanec opravi dobavo blaga ali storitev, obdavčljivih v skladu s členom 1(1), točki 1 in 3, lahko, in če te transakcije izvrši za podjetje drugega davčnega zavezanca, mora na njegovo zahtevo sestaviti račune, na katerih je znesek prikazan ločeno od davka. Računi morajo vsebovati navedbe:

1. ime in naslov davčnega zavezanca, ki opravi dobavo blaga ali storitev;

2. ime in naslov upravičenca dobave blaga ali storitev;

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

4. datum dobave blaga ali storitev;

5. plačilo za dobavo blaga ali storitev (člen 10) in

6. znesek davka, ki ustreza plačilu (točka 5).

[...]“[5]

10. Člen 15, imenovan „Odbitek vstopnega davka“, določa:

„Davčni zavezanec lahko odbije zneske vstopnega davka:

1. davek, ločeno naveden na računih v smislu člena 14, ki so mu jih izdali drugi davčni zavezanci za dobave blaga ali storitev, opravljene za njegovo podjetje [...].“[6]

II – Dejstva in postopek

11. Spor o glavni stvari izhaja iz odločitve Finanzamt Bergisch Gladbach (v nadaljevanju: Finanzamt), s katero je to gospodu HE (v nadaljevanju tudi: pritožnik) zavrnilo možnost odbiti od DDV, ki ga je dolžan plačati, delež plačanega DDV za izgradnjo tistega dela hiše, ki jo je pridobil skupaj z ženo, ki ga je namenil za pisarno.

5 — Prosti prevod.

6 — Prosti prevod.

12. Iz odločbe predložitvenega sodišča izhaja, da sta zakonca HE proti koncu leta 1990 kupila gradbeno zemljišče, katerega lastništvo se je razdelilo na eno četrtino (za gospoda HE) in tri četrtine (za njegovo ženo).

13. Nato sta zadolžila več podjetij, da so jima na tem zemljišču zgradila stanovanjsko hišo. Kot je gospod HE potrdil na obravnavi, je bilo lastništvo omenjene hiše razdeljeno med njega in ženo po enakih deležih kot zemljišče, torej na eno četrtino in tri četrtine.

14. Vsi računi gradbenih podjetij so bili izdani na zakonca HE.

15. Iz predložitvenega sklepa je razvidno tudi, da je gospod HE poleg svoje osnovne dejavnosti zaposlenega delavca opravljal postransko poklicno dejavnost neodvisnega specializiranega avtorja in da je za opravljanje te dejavnosti uporabljal en prostor v družinski hiši. Ker je ta prostor zavzemal 12 % skupne površine hiše, je gospod HE v davčnih napovedih za leta od 1991 do 1993 uveljavljal odbitek od dolgovanega DDV v znesku, enakem 12 % DDV, ki ga je plačal za gradnjo hiše.

16. Finanzamt je te odbitke zavrnil, ker je menil, da naročnik in upravičenec storitev gradnje ni bil samo gospod HE, ampak zakonska skupnost, ter da so se računi glasili na oba zakonca. Po mnenju Finanzamt ta skupnost kot taka ni opravljala podjetniške dejavnosti, tako da ni imela pravice do nobenega odbitka.

17. Zoper to odločitev je gospod HE vložil tožbo pri Finanzgericht.

18. Finanzgericht, ki je tej tožbi delno ugodilo, je v nasprotju s Finanzamt presodilo, da okoliščina, da je bil račun izdan na oba zakonca, ni pomembna in da je gospod HE dejanski prejemnik storitve gradnje pisarne; torej je tožeči stranki priznalo pravico do odbitka dela DDV, ki jo je plačala za to storitev. Vendar pa je bil gospod HE po mnenju Finanzgericht lastnik le ene četrtine nepremičnine in s tem ene četrtine pisarne v njej. Wqto znesek odbitka ni mogel biti tolikšen, kot je zahteval gospod HE, in sicer 12 % DDV, plačanega za gradnjo hiše, ampak samo četrtina teh 12 %.

19. To sodbo sta Finanzamt in gospod HE izpodbijala pred Bundesfinanzhof, ki je moralo odločati med radikalno nasprotujočima si možnostma.

20. Po mnenju Finanzamt je bila glede na to, da ob naročilu in nato izdaji računa ni bilo drugih podatkov, le zakonska skupnost zavezana na podlagi člena 15 UStG kot naslovnik storitve gradnje hiše. Solastnik, obravnavan kot posameznik, naj torej ne bi mogel odbiti, niti delno, plačanega DDV za omenjeno gradnjo.

21. Gospod HE je nasprotno trdil, da ima pravico do odbitka. V nasprotju s tem, kar je bilo odločeno v sodbi na prvi stopnji, bi bilo treba to pravico razširiti na ves plačani DDV za gradnjo pisarne, kar je 12 % celotnega DDV. Dejansko naj bi bil izključni lastnik tega dela hiše in bi ga bilo zato treba obravnavati kot naročnika.

22. Bundesfinanzhof je menilo, da nacionalno pravo daje rešitev za obravnavani problem. Iz sodne prakse tega sodišča izhaja:

— kadar je naročilo posredovalo skupaj več oseb v premoženjski skupnosti, ki (davčno) niso samostojen pravni subjekt (osebna ali kapitalska družba), se kot naslovnik storitve šteje vsak od solastnikov v skladu z njegovim solastninskim deležem, če ni drugačnega dogovora;[7]

— v času zadevnih dejstev ni obstajala nobena izrecna omejitev glede davčnega odbitka gradnje ali opreme „prostora, ki je del stanovanja, vendar ločen od drugih stanovanjskih delov in se izključno ali skoraj izključno uporablja v komercialne in/ali poslovne namene („pisarna na domu“);[8]

— pri solastniški pridobitvi blaga, ki ga eden od solastnikov uporablja v svojem podjetju, ima podjetnik pravico do odbitka plačanega vstopnega davka v višini njegovega solastninskega deleža;[9]

7 — Glej sodbe Bundesfinanzhof z dne 1. februarja 2001 (V R 79/99, BFHE 194, 488, BFH/NV 2001, 989)m z dne 7. novembra 2000 (V R 49/99, BFHE 194, 270, BFH/NV 2001, 402) in z dne 16. maja 2002 (V R 15/00, BFH/NV 2002, 1346).

8 — Za opredelitev pisarne na domu glej pismo Bundesministerium der Finanzen z dne 16. junija 1998 (IV B 2-S 2145-59/98, Rn 7, BStB1 I 1998, 863).

9 — Glej sodbo Bundesfinanzhof z dne 1. oktobra 1998 (V R 31/98, BFHE 187, 78, BFH/NV 1999, 575).

— naslov, kot je na računih, izdanih na zakonca HE, ni ovira za odbitek plačanih vstopnih davkov[10].

23. Ker pa je Bundesfinanzhof dvomilo v združljivost navedene rešitve z razlago Šeste direktive, je Sodišču v skladu s členom 234 ES v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali oseba, ki kupi ali zgradi stanovanjsko hišo, da bo v njej stanovala, deluje pri nakupu ali gradnji te hiše kot davčna zavezanka, če namerava enega od prostorov te nepremičnine uporabljati kot pisarno za neodvisno postransko dejavnost?

Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen:

2. Ali je treba, če premoženjska ali zakonska skupnosti, ki ne opravlja poslovne dejavnosti, naroči investicijsko blago, šteti, da je blago kupil subjekt, ki ni davčni zavezanec in nima pravice do odbitka plačanega vstopnega DDV, ki je bremenil nakup, ali pa je treba šteti, da so vsi solastniki upravičenci te transakcije?

Če je odgovor na drugo vprašanje pritrdilen:

3. Če zakonca pridobita investicijsko blago v premoženjski skupnosti in to blago uporablja v poslovne namene le en solastnik za svoje podjetje, ali lahko ta solastnik uveljavlja pravico do odbitka

a) le za del vstopnega davka v sorazmerju s svojim solastninskim deležem,

ali

b) lahko v skladu s členom 17(2)(a) Šeste direktive odbije znesek vstopnega davka v skladu s svojim

10 — Glej sodbi Bundesfinanzhof (BFH/NV 2002, 1346, in BFHE 194, 270, BFH/NV 2001, 402).

deležem poslovne uporabe blaga v celoti (s pridržkom obračunskih pogojev, predvidenih v četrtem vprašanju)?

4. Ali mora biti za to, da lahko solastnik/zakonec uveljavlja pravice do odbitka v skladu s členom 18 Šeste direktive, račun v smislu člena 22(3) Šeste direktive izdan samo na ime in priimek tega solastnika/zakonca ter z navedbo deleža cene in davka v skladu z njegovim solastninskim deležem, ali zadošča, da je bil solastnikoma/zakoncema izdan račun brez navedbe takšne delitve?“

24. V postopku, ki se je začel pred Sodiščem, so tožeča stranka, Finanzamt in Komisija predložili pisna stališča. Sodišče je tožečo stranko in Komisijo zaslišalo na obravnavi 23. septembra 2004.

III – Pravna analiza

25. Kot smo lahko videli, nacionalna zakonodaja izpostavlja štiri vprašanja, ki se nanašajo na primer nakupa ali gradnje s strani obeh zakoncev nepremičnine v stanovanjske namene, ki jo en zakonec delno uporablja kot pisarno za opravljanje poslovne dejavnosti.

A – *Položaj strank*

26. V odgovor na ta vprašanja Finanzamt, ki se sklicuje na nacionalne davčne določbe, ugotavlja, da če nepremičnino kupi ali gradi več subjektov, povezanih v skupnost, ki ni samostojna pravna oseba, ima lahko solastnik, obravnavan kot posameznik, pravico do odbitka plačanega vstopnega DDV samo, če je i) ob sklenitvi kupoprodajne ali podjemne pogodbe navedel delež blaga, ki je namenjeno njegovemu podjetju; in če ii) je račun, ki je bil izdan za to transakcijo, izrecno izkazoval delež cene in davka v njegovo breme. Samo tako bi se lahko izkazalo, če in v kolikšni meri je solastnik, obravnavan kot posameznik, naslovnik obdavčljive transakcije.

27. Tožeča stranka in Komisija menita drugače in iz razlogov, ki jih bom v navedel v analizi kasneje, zatrjujeta:

— oseba, ki kupi ali da zgraditi nepremičnino v stanovanjske namene, deluje kot davčni zavezanec, če uporablja en prostor te nepremičnine kot pisarno za opravljanje svoje poklicne dejavnosti in to pisarno opredeli kot premoženje svojega podjetja;

28. Glede zadnje navedenega se mnenji tožeče stranke in Komisije delno razlikujeta. Komisija meni, da je pravica do odbitka plačanega zneska DDV, ki ustreza delu blaga, ki se uporablja v poslovne namene, pogojena s tem, da nacionalno pravo dovoljuje zakoncu, ki opravlja dejavnost, za katero se plačuje DDV, da kot lastnik razpolaga s celotnim investicijskim blagom. Čem nasprotno – še vedno po mnenju Komisije – nacionalno pravo določa drugače, ima zadevni zakonec le pravico do odbitka zneska, ki ustreza njegovemu solastninskemu deležu.

— kadar več oseb, združenih v premoženjsko skupnost, ki ni samostojna oseba, ki opravlja podjetniško dejavnost, pridobi investicijsko blago, je treba vse solastnike, obravnavane kot posameznike, šteti wq upravičence transakcije;

29. Tožeča stranka in Komisija sem nasprotno strinjata z mnenjem, da pravice do odbitka zakoncu, ki opravlja obdavčljivo dejavnost, ni mogoče zavrniti le zato, ker je račun izdan na ime in priimek obeh zakoncev, brez navedbe cene in pripadajočega davka, ki ustreza njegovemu solastninskemu deležu.

B – *Opredelitev osebe prejemnika storitve pri gradnji ali nakupu blaga v solastništvu (drugo vprašanje)*

— če oba zakonca kupita v solastništvu investicijsko blago, ki ga v poslovne namene uporablja samo eden od njiju, ima ta pravico do odbitka plačanega DDV, ki ustreza deležu blaga, ki ga uporablja za svoje podjetje.

30. Za odgovor predložitvenemu sodišču je po mojem mnenju treba pričeti z drugim vprašanjem in torej najprej ugotoviti, ali je,

če več oseb, združenih v premoženjsko ali zakonsko skupnost, ki ne opravlja podjetniške dejavnosti, naroči investicijsko blago, prejemnik zahtevane storitve skupnost ali različni solastniki.

31. Kot je bilo povedano, je Bundesfinanzhof v skladu s svojo sodno prakso navedlo, da se v takšnem primeru vsak od solastnikov šteje za prejemnika storitve v sorazmerju s svojim solastninskim deležem, če ni drugačnega dogovora (glej točko 22).

32. Menim, da takšna rešitev ne nasprotuje niti Šesti direktivi niti skupnemu sistemu, ki ga uvaja.

33. Znano je, da ta sistem določa, da se za vsako obdavčljivo transakcijo plača DDV po odbitku zneska davka, ki je bil neposredno zaračunan na strošek različnih sestavnih delov cene blaga in storitev. Sistem odbitkov je urejen tako, da so samo osebe, ki so davčne zavezanke, upravičene od DDV, ki so ga dolžne plačati, odbiti DDV, ki je že bil zaračunan za vstopno blago in storitve.

34. V ta splošni okvir sodi člen 4(1) Šeste direktive, ki določa, da je davčna zavezanka „vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti“.

35. Poleg tega člen 17 Šeste direktive v odstavku 1 določa, da „[p]ravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka“, in v odstavku 2, da „[d]okler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati“, in sicer „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“.

36. Iz zgoraj navedenih značilnosti lahko sklepamo, da je namen „sistema odbitkov, da bi podjetniku celovito olajšal breme dolgovanega ali plačanega DDV v okviru njegovih gospodarskih dejavnosti“. Skupni sistem DDV posledično zagotavlja „popolno nevtralnost glede davčnega bremena vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na cilje in

rezultate teh dejavnosti, pod pogojem, da se za te dejavnosti načeloma plačuje DDV".[11]

37. Zdi se, da to pomeni, da Komisija iz zgoraj navedenega upravičeno sklepa, da skupnosti, ki sta jo ustanovila zakonca HE, ni mogoče šteti wq zavezanko za DDV, prejemnice storitve gradnje nepremičnine.

38. Kot je pojasnilo že predložitveno sodišče, ta skupnost ni pravna oseba in ne opravlja nobene samostojne gospodarske dejavnosti, zato ni zavezanka za DDV v smislu člena 4(1). Zato glede DDV ta skupnost nima samostojnega pomena ter se ne more vmešati med izvajalce gradbenih del in oba zakonca, ki morata zato šteti za realna upravičenca navedene storitve.

39. Ta rešitev, kot jo je upravičeno zagovarjala tožeča stranka, je združljiva z zgoraj omenjenim načelom nevtralnosti DDV. Če bi se štelo, da je bila skupnost, ki ni pravna oseba in ni davčna zavezanka – tako da ne more izvesti nobenega odbitka –, prejemnica storitve, bi lahko bila izključena možnost, da solastnik, ki opravlja gospodarsko dejavnost, uveljavlja odbitek, tako da bi nosil breme DDV, plačanega v okviru svoje dejavnosti.

40. Iz zgoraj navedenih razlogov menim, da kadar več oseb, združenih v premoženjsko ali zakonsko skupnost, ki ni pravna oseba in ne opravlja neodvisne gospodarske dejavnosti, naroči blago, je upravičenec transakcije v smislu Šeste direktive vsak od solastnikov in ne skupnost.

C – *Ali je posameznik, ki gradi ali kupi nepremičnino v stanovanjske namene in jo delno uporablja v poslovne namene, davčni zavezanec (prvo vprašanje)*

41. Predložitveno sodišče s prvim sprašuje, ali posameznik, ki gradi ali kupi nepremičnino v stanovanjske namene, deluje kot

11 — Sodba z dne 14. februarja 1985 v zadevi Rompelman (268/83, Recueil, str. 655, točka 19).

davčni zavezanec, kadar namerava del hiše uporabljati kot pisarno za neodvisno postransko dejavnost.

42. Glede tega znova opozarjam, da je na podlagi člena 4(1) Šeste direktive davčna zavezanka „vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti", in da je sistem odbitkov DDV urejen tako, da so samo osebe, ki so davčne zavezanke, „upravičene od DDV, ki so ga dolžne plačati, odbiti davek, ki je predhodno bremenil blago in storitve".[12]

43. Poleg tega skupaj s Komisijo poudarjam, da je Sodišče v zadevi Lennartz navedlo, da „posameznik, ki kupi blago za potrebe gospodarske dejavnosti v smislu člena 4, deluje kot davčni zavezanec" in da je treba za ugotovitev, ali je bilo blago v posameznem primeru kupljeno za take potrebe, smiselno upoštevati „vse zadevne podatke, med katerimi je vrsta zadevnega blaga in čas, ki je potekel od nakupa blaga do njegove uporabe za gospodarske dejavnosti davčnega zavezanca".[13]

44. Vendar iz predložitvenega sklepa izhaja, da je pritožnik v spornem obdobju (1991–1993) opravljal postransko dejavnost specializiranega avtorja in je za to dejavnost, ki je brez dvoma neodvisna gospodarska dejavnost, uporabljal izključno del nepremičnine – ko je bila dana na razpolago –, ki jo je kupil skupaj z ženo.[14] Na podlagi zgoraj navedene sodne prakse in v smislu teh dejstev, ki jih je ugotovilo predložitveno sodišče, se mi zdi, da je gospod HE ob nakupu hiše deloval kot davčni zavezanec v smislu člena 4 Šeste direktive.

45. Vendar ni mogoče ugovarjati, da je ta lastnost izginila zato, ker je tožeča stranka za navedeno dejavnost uporabljala le del nepremičnine.

46. Komisija in tožeča stranka sta upravičeno opozorili, da po mnenju Sodišča, kadar „davčni zavezanec kupi investicijsko blago, da ga bo uporabljal hkrati za poslovne in zasebne namene", lahko izbere: i) da to blago

12 — Zgoraj navedena sodba Rompelman, točka 16.

13 — Sodba z dne 11. julija 1991 v zadevi Lennartz (C-97/90, Recueil, str. I-3795, točki 14 in 21).

14 — Glej predložitveni sklep, del I in II, točka 2(a).

določi kot „blago podjetja, za katero je DDV načeloma v celoti odbiten; ii) ali da ga „v celoti obdrži v svojem zasebnem premoženju in s tem popolnoma izključi iz sistema DDV"; iii) ali – tako kot je storil gospod HE v obravnavani zadevi – da v svoje podjetje vključi le tisti njegov del, ki se bo uporabljal v poslovne namene.[15]

47. Izbira, da se blago samo delno uporablja za poslovno dejavnost, ni dejavnik, ki bi lahko osebi, ki je blago kupila, odvzel lastnost davčne zavezanke. Nasprotno, gre za možnost, priznano davčnim zavezancem v sistemu Šeste direktive, da lahko v skladu z načelom nevtralnosti naredijo tako, da „breme davka na dodano vrednost nosijo le, kadar se nanaša na blago ali storitve, ki jih uporabljajo za zasebno potrošnjo in ne za svoje obdavčljive poslovne dejavnosti".[16]

48. Iz zgoraj navedenih razlogov menim, da posameznik, ki opravlja neodvisno gospodarsko dejavnost kot postransko dejavnost v smislu člena 4 Šeste direktive, deluje kot davčni zavezanec, kadar gradi ali kupi nepremičnino v stanovanjske namene ter njen del nameni in uporablja za opravljanje svoje dejavnosti.

D – *Obseg pravice do odbitka (tretje vprašanje)*

49. S tretjim vprašanjem predložitveno sodišče sprašuje, ali če zakonca v premoženjski skupnosti kupita investicijsko blago in to blago le eden od njiju delno uporablja za svoje podjetje, ta solastnik lahko uveljavlja pravico do odbitka: i) davka, ki ga je plačal za gradnjo dela blaga, ki ga uporablja (tretje vprašanje, rešitev b); ii) ali davka v sorazmerju s solastninskim deležem, ki ga je plačal za gradnjo dela blaga, ki ga uporablja (tretje vprašanje, rešitev a)).

50. Mislim, da razumem, da bi Bundesfinanzhof, če bi moralo slediti svoji sodni praksi, priznalo zadnje navedeno rešitev in tako priznalo solastniku odbitek plačanega vstopnega davka, ki ustreza njegovemu solastninskemu deležu. Taka rešitev bi seve-

15 — Glej sodbo z dne 8. marca 2001 v zadevi Bakcsi (C-415/98, Recueil, str. I-1831, točki 25 in 26). Glej tudi zgoraj navedeno sodbo Lennartz, točka 26, in sodbo z dne 4. oktobra 1995 v zadevi Armbrecht (C-291/92, Recueil, str. I-2775, točka 20).

16 — Zgoraj navedena sodba Armbrecht, točka 20.

da pomenila potrditev sodbe prvostopenjskega sodišča, v kateri Finanzgericht zneska odbitka ni določilo na 12 % DDV, plačanega za gradnjo hiše (ves plačani davek za gradnjo pisarne), ampak le na četrtino teh 12 %.

51. Glede tega ponovno opozarjam, da ima v skladu s sodno prakso Sodišča „davčni zavezanec, ki kupi investicijsko blago hkrati v poslovne in zasebne namene", tri možnosti: i) da „to blago določi kot blago podjetja, za katero je DDV načeloma v celoti odbiten"; ii) ali da ga „v celoti obdrži v svojem zasebnem premoženju", tako da „noben del dolgovanega ali plačanega DDV ni odbiten"; iii) ali da le del blaga, kot je storila v obravnavani zadevi tožeča stranka, nameni za podjetje, in v tem primeru se zdi upravičeno, da se pravica do odbitka iz člena 17(2)(a) uporabi le za tisti del blaga, ki je namenjen podjetju, sorazmerno z deležem poslovne uporabe in zasebne uporabe navedenega blaga.[17]

52. Če je zadnja rešitev, navedena za primer, da je blago za mešano uporabo izključna lastnina davčnega zavezanca, pravilna, se mi zdi, da se v drugačnem primeru iz obravnavane zadeve, ko je davčni zavezanec le solastnik, lahko legitimno šteje, da ima, kot je navedlo Bundesfinanzhof, pravico do odbitka samo za tisti del blaga, ki ga delno uporablja za podjetje, v skladu s svojim solastninskim deležem.

53. To velja iz dveh razlogov. Najprej, ta rešitev se mi zdi združljiva z večkrat omenjenim načelom nevtralnosti. Domneva se, da je solastnik dolžan plačati samo sorazmerni delež DDV za gradnjo ali nakup dela blaga, ki ga uporablja v poslovne namene. Torej v smislu tega načela lahko uveljavlja pravico do odbitka le za tisti del vstopnega davka, ki ga je plačal za ta del blaga.

54. V tej zadevi je gospod HE izjavil, da je solastnik le ene četrtine nepremičnine in torej tudi dela hiše, ki ga uporablja v poslovne namene (pisarna). Torej je mogoče domnevati, da je plačal le en del, torej eno četrtino DDV za gradnjo pisarne, tri četrtine pa je plačala njegova žena. Vzporedno se domneva tudi, da je sorazmerno (prav tako eno četrtino) plačal tudi DDV za gradnjo preostalega dela hiše, ki se uporablja v stanovanjske namene.

17 — Glej zgoraj navedene sodbe Bakcsi, točki 25 in 26, kot tudi Lennartz, točka 26, ter Armbrecht, točki 20 in 21.

55. Če je tako, menim, da tožeča stranka v teh okoliščinah v skladu z načelom nevtralnosti ne more odbiti celotnega plačanega DDV (*zase in za svojega zakonca*) za pisarno, temveč samo eno četrtino tega davka. V nasprotnem primeru bi namreč gospod HE odbil večji DDV, kot ga je dejansko plačal za pisarno, in bi bil tako dejansko oproščen dela DDV, ki ga ni plačal kot subjekt, ki opravlja neodvisno gospodarsko dejavnost, ampak kot zasebni potrošnik za preostali del nepremičnine, namenjene za stanovanje.

56. Drugič, navedena rešitev se mi zdi združljiva z načelom enakosti. Če v skladu z že navedeno sodno prakso davčni zavezanec, ki je izključni lastnik blaga, ki se uporablja v mešane namene, in del navedenega blaga nameni za svoje podjetje, lahko odbije že plačani DDV za nakup (ali gradnjo) sorazmerno s poslovno uporabo, bi bilo diskriminacijsko sprejeti enako rešitev v primeru – drugačnem –, v katerem, tako kot v obravnavani zadevi, je davčni zavezanec lastnik le enega dela tega blaga.

57. Tako kot Komisija bi lahko zagovarjal, da je lahko obseg pravice do odbitka odvisen od notranjih pravil solastništva ali premoženjskega sistema zakoncev in da mora biti navedena rešitev izvzeta, kadar lahko posamezen solastnik na podlagi omenjene ureditve svobodno razpolaga s celotnim uporabljanim blagom. Vendar se bojim, da če bi bilo tako, bi zašli v nasprotje s cilji Šeste direktive, ki ima namen uvesti „skupni sistem davka na dodano vrednost". Če bi dejansko tako ravnali, bi se obseg odbitka spreminjal od države do države glede na upoštevne določbe nacionalnega civilnega prava.

58. V smislu zgoraj navedenih ugotovitev predlagam, naj se na tretje vprašanje odgovori tako, da ima davčni zavezanec, ki v solastništvu z zakoncem kupi blago in ga delno uporablja za opravljanje svoje neodvisne poslovne dejavnosti, pravico do odbitka v skladu s členom 17(2)(a) Šeste direktive od DDV, ki ga je dolžan plačati, tisti del DDV, ki ga je plačal za nakup dela blaga, ki ga uporablja v poslovne namene, v skladu s svojim solastninskim deležem.

E – *Zahteve v zvezi z računom (četrto vprašanje)*

59. S četrtim vprašanjem predložitveno sodišče sprašuje, ali člena 18 in 22 Šeste direktive zahtevata, da davčni zavezanec, ki v solastništvu z zakoncem gradi ali kupi investicijsko blago, katerega del uporablja za

svojo neodvisno poslovno dejavnost, lahko uveljavlja pravico do odbitka samo, če ima račun, izdan na svoje ime in priimek, z navedbo dela cene in davka, ki ustreza njegovemu solastninskemu deležu, ali če, nasprotno, navedene določbe štejejo, da zadošča račun, izdan na ime in priimek obeh solastnikov/zakoncev, ki ne vsebuje takega podatka.

60. Dejansko Bundesfinanzhof glede na svojo sodno prakso meni, da račun, kot je bil izdan gospodu He in njegovi ženi, torej izdan na „zakonca HE", ne nasprotuje odbitku plačanega DDV, ki ga je plačala ta tožeča stranka.[18] Kljub temu pa se sprašuje, ali bi ustrezne določbe Šeste direktive lahko nasprotovale navedenemu odbitku.

61. Glede tega naj ponovno spomnim, da mora davčni zavezanec v skladu s členom 18(1)(a) „[z]a uveljavljanje svoje pravice do odbitka [...] za odbitke po členu 17(2)(a) imeti račun, sestavljen v skladu s členom 22(3)". Slednja določa, da mora račun „jasno izkazovati ceno brez davka in pripadajoči davek po posameznih stopnjah pa tudi kakršne koli oprostitve" (b) ter da države „članice določijo merila za odločanje, ali se dokument prizna kot račun".[19]

62. Te določbe se torej omejujejo – kot je pravilno ugotovila Komisija – na določitev treh minimalnih zahtev (navedba cene brez davka, pripadajoči davek po posameznih stopnjah in, če je treba, oprostitev), ki jih mora račun izpolnjevati, da se lahko uveljavlja pravica do odbitka. Določbe nasprotno ne vsebujejo nobene dodatne zahteve pri nakupu blaga v solastništvu in zlasti ne, da bi moral račun vsebovati navedbo dela cene in davka, ki ustreza solastninskemu deležu pridobiteljev.

63. Če v enakem primeru določbe nacionalnega prava ne zahtevajo take navedbe, menim, da ni razloga, da bi se štelo, da račun, ki izpolnjuje zgoraj navedene zahteve, ni primeren, in bi bila zato davčnemu zavezancu, ki uporablja del kupljenega blaga v poklicne namene, odtegnjena pravica do odbitka, ki mu je priznana v členu 17(2)(a).

18 — Glej predložitveni sklep, oddelek II, točka 3.

19 — Glej opombo 4.

64. Iz zgoraj navedenih razlogov predlagam, naj se na četrto vprašanje odgovori tako, da člena 18(1) in 22(3) Šeste direktive ne zahtevata, da bi moral davčni zavezanec, ki v solastništvu z zakoncem gradi ali kupi blago, katerega del uporablja za svojo neodvisno poslovno dejavnost, za uveljavljanje pravice do odbitka iz člena 17(2)(a) te direktive imeti račun na svoje ime in priimek, z navedbo dela cene in davka, ki ustreza njegovemu solastninskemu deležu.

IV – Predlog

65. V smislu zgornje presoje predlagam, naj Sodišče na vprašanja za predhodno odločanje Bundesfinanzhof odgovori:

1. Oseba, ki opravlja neodvisno gospodarsko dejavnost kot postransko dejavnost v smislu člena 4 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, deluje kot davčna zavezanka, kadar gradi ali kupi nepremičnino v stanovanjske namene ter en njen del nameni in uporablja za opravljanje svoje dejavnosti.

2. Kadar več oseb, združenih v premoženjsko ali zakonsko skupnost, ki ni pravna oseba in ne opravlja neodvisne gospodarske dejavnosti, naroči blago, je upravičenec transakcije v smislu Šeste direktive vsak od solastnikov, in ne skupnost.

3. Davčni zavezanec, ki v solastništvu z zakoncem kupi blago in ga delno uporablja za opravljanje svoje neodvisne poslovne dejavnosti, ima pravico do odbitka v skladu s členom 17(2)(a) Šeste direktive od DDV, ki ga je dolžan plačati, tisti del DDV, ki ga je plačal za nakup ali gradnjo dela blaga, ki ga uporablja v poslovne namene, v skladu s svojim solastninskim deležem.

4. Člena 18(1) in 22(3) Šeste direktive ne zahtevata, da bi moral davčni zavezanec, ki v solastništvu z zakoncem gradi ali kupi blago, katerega del uporablja za svojo neodvisno poslovno dejavnost, za uveljavljanje pravice do odbitka iz člena 17(2)(a) te direktive imeti račun na svoje ime, z navedbo dela cene in davka, ki ustreza njegovemu solastninskemu deležu.