

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

16. september 2020 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – direktiv 2006/112/EF – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – artikel 9, stk. 1 – artikel 193 – begrebet »afgiftspligtig person« – aftale om fælles aktivitet – partnerskab – henføring af en økonomisk transaktion til én af partnerne – bestemmelse af den afgiftspligtige person«

I sag C-312/19,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Litauens øverste forvaltningsdomstol) ved afgørelse af 10. april 2019, indgået til Domstolen den 16. april 2019, i sagen

XT

mod

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, L.S. Rossi, formanden for Tredje Afdeling, A. Prechal (refererende dommer), og dommer F. Biltgen,

generaladvokat J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den litauiske regering ved K. Dieninis og V. Vasiliauskienė, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved R. Lyal og J. Jokubauskaitė, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 23. april 2020,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 9, stk. 1, artikel 193 og artikel 287 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles

merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2013/43/EU af 22. juli 2013 (EUT 2013, L 201, s. 4) (herefter »direktiv 2006/112«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem XT og Valstybin? mokes?i? inspekcijs pried Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (den centrale skatteforvaltning under Republikken Litauens finansministerium) vedrørende et påbud meddelt XT af Vilniaus apskrities valstybin? mokes?i? inspekcijs (skatte- og afgiftsinspektoratet i regionen Vilnius, Litauen, herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden i Vilnius«) om betaling af merværdiafgift (moms) med tillæg af morarenter samt en bøde som følge af ikke angivne transaktioner vedrørende fast ejendom.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112 er affattet således:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

4 Dette direktivs artikel 14 bestemmer:

»1. Ved »levering af varer« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

2. Ud over den i stk. 1 omhandlede transaktion anses følgende transaktioner for at være levering af varer:

[...]

c) overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg.

3. Medlemsstaterne kan anse aflevering af visse byggearbejder som levering af varer.«

5 Samme direktivs artikel 28 har følgende ordlyd:

»Når en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, men for tredjemands regning, optræder som formidler i forbindelse med en ydelse, anses han for selv at have modtaget og leveret den pågældende ydelse.«

6 Artikel 193 i direktiv 2006/112 bestemmer:

»Momsen påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer eller ydelser, bortset fra de tilfælde, hvor afgiften påhviler en anden person i medfør af artikel 194-199b og artikel 202.«

7 Dette direktivs artikel 226 bestemmer:

»Med forbehold af særbestemmelserne i dette direktiv er det med henblik på momsen kun obligatorisk at anføre følgende oplysninger på de fakturaer, der udstedes i medfør af

bestemmelserne i artikel 220 og 221:

[...]

5) den afgiftspligtige persons og kundens fulde navn og adresse

[...]«

8 Samme direktivs artikel 287 har følgende ordlyd:

»Medlemsstater, som er tiltrådt efter den 1. januar 1978, kan indrømme afgiftsfritagelse til afgiftspligtige personer, hvis årlige omsætning højst er lig med modværdien i national valuta af følgende beløb beregnet på grundlag af kursen på dagen for deres tiltrædelse:

[...]

11) Litauen 29 000 EUR

[...]«

9 Artikel 1 i Rådets gennemførelsesafgørelse 2011/335/EU af 30. maj 2011 om bemyndigelse af Republikken Litauen til at anvende en foranstaltning, der fraviger artikel 287 i direktiv 2006/112 (EUT 2011, L 150, s. 6), bestemmer:

»Ved fravigelse af artikel 287, nr. 11), i direktiv [2006/112] gives Republikken Litauen tilladelse til at indrømme momsfrigørelse til afgiftspligtige personer, hvis årsomsætning ikke overstiger modværdien i national valuta af 45 000 EUR efter omregningskursen på den dato, hvor landet tiltrådte Den Europæiske Union.«

Litauisk ret

Momsloven

10 Artikel 2 i Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas (Republikken Litauens momslov) (Žin., 2002, nr. 35-1271) i den affattelse, der var gældende i skatteårene 2010-2013 (herefter »momsloven«) bestemmer:

»[...]

2. Ved »afgiftspligtig person« forstås en afgiftspligtig person i Republikken Litauen eller i udlandet.

[...]

15. »Ved »afgiftspligtig person i Republikken Litauen« forstås en i Republikken Litauen juridisk eller fysisk person, der udøver økonomisk virksomhed af enhver art, samt et kollektivt investeringsinstitut etableret i Republikken Litauen, der ikke har status som juridisk person og fungerer som en investeringsfond.

[...]«

11 Momslovens artikel 71 har følgende ordlyd:

»1. Forpligtelsen til at lade sig momsregistrere og beregne moms og indbetale den til statskassen påhviler de afgiftspligtige personer, der leverer varer og tjenesteydelser i indlandet [...]

En person, som er pligtig til at lade sig momsregistrere, skal indlevere en ansøgning om momsregistrering.

2. Uanset [artikel 71, stk. 1] skal en i Republikken Litauen afgiftspligtig person ikke indlevere en ansøgning om momsregistrering og beregne moms og indbetale den til statskassen [...], når det samlede årlige vederlag for levering af varer og/eller tjenesteydelser under udøvelse af økonomisk virksomhed i indlandet inden for de sidste 12 måneder ikke overstiger 155 000 [litauiske litas (LTL), ca. 45 000 EUR]. Der skal påbegyndes momsberegning fra den måned, hvor denne grænse er blevet overskredet. Moms beregnes ikke for de leverede varer og tjenesteydelser, hvis vederlag ikke overstiger det fastsatte beløb på 155 000 LTL. [...]

[...]

4. Manglende indgivelse af ansøgning om momsregistrering fritager ikke en afgiftspligtig person for sin forpligtelse til at beregne moms af de af ham leverede varer eller tjenesteydelser [...] og indbetale den til statskassen [...]«

12 Momslovens artikel 79, stk. 1 og 5, fastsætter:

»1. [...] den afgiftspligtige person, der har foretaget levering af en vare eller udført en tjenesteydelse, skal udstede en faktura, hvor momsen fremgår [...]

[...]

5. På den måde og i de tilfælde, der fastlægges af den litauiske regering eller en af denne regering bemyndiget myndighed, kan der udstedes en enkelt faktura for en vare eller tjenesteydelse, der er leveret eller udført af flere afgiftspligtige personer sammen.«

Den borgerlige lovbog

13 Artikel 6 969, stk. 1, i Lietuvos Respublikos Civilinis kodeksas (Republikken Litauens borgerlige lovbog) som affattet ved lov nr. VIII-1864 af 18. juli 2000 (herefter den »borgerlige lovbog«), bestemmer:

»Ved en aftale om fælles aktivitet (partnerskab) forpligter to eller flere personer (partnere) sig til i et samarbejde ved hjælp af deres aktiver, arbejde eller viden at handle i fællesskab for et bestemt mål, som ikke er strid med loven, eller at udføre bestemte aktiviteter.«

14 Lovbogens artikel 6 971 bestemmer:

»1. Medmindre andet er fastsat ved lov eller i aftalen om fælles aktivitet, ejes de af partnerne tilførte aktiver, såvel som produktionen under den fælles aktivitet og indtægter og udbytte oppebåret eller opnået i forbindelse hermed, delvist af alle partnerne i fællesskab.

[...]

3. En af partnerne, udpeget ved fælles overenskomst mellem alle partnere, er regnskabsansvarlig for de fælles aktiver.

4. De fælles aktiver anvendes, forvaltes og disponeres over ved fælles overenskomst mellem alle partnere. I tilfælde af uenighed fastsættes de nærmere bestemmelser herfor af en domstol på anmodning fra en af partnerne. [...]«

15 Nævnte lovbogs artikel 6 972, stk. 1 og 2, har følgende ordlyd:

»1. Hver af partnerne har samtidig med varetagelsen af de fælles anliggender ret til at handle på vegne af samtlige partnere, medmindre aftalen om fælles aktivitet fastsætter, at de fælles anliggender skal varetages af en af partnerne eller af alle partnere i fællesskab. Såfremt partnerne kun kan varetage anliggenderne i fællesskab, kræver hver enkelt transaktion samtykke fra alle partnere.

2. I relationer med tredjeparter skal en partners ret til at foretage transaktioner på vegne af alle partnerne bekræftes ved fuldmagt udstedt af de øvrige partnere eller i aftalen om fælles aktivitet.«

16 Samme lovbogs artikel 6 974 med overskriften »Fælles udgifter og tab« har følgende ordlyd:

»1. Fordelingen af fælles udgifter og tab, der er forbundet med en fælles aktivitet, fastlægges i aftalen om fælles aktivitet. Medmindre andet er aftalt herom bidrager hver enkelt partner til de fælles udgifter og tab forholdsmæssigt i forhold til den pågældendes andel.

2. En bestemmelse, der fuldt ud frigør en partner fra forpligtelsen til at bidrage til fælles udgifter eller tab, er ugyldig.«

17 Den borgerlige lovbogs artikel 6 975, stk. 3, bestemmer:

»Hvis aftalen om fælles aktivitet er forbundet med partnernes erhvervsdrivende virksomhed, hæfter alle partnerne solidarisk i henhold til de fælles forpligtelser, uanset på hvilket grundlag disse forpligtelser opstår.«

18 Det følger af denne lovbogs artikel 6 976, stk. 1, at »[m]edmindre andet er bestemt i aftalen om fælles aktivitet, fordeles overskuddet af den fælles aktivitet mellem partnerne forholdsmæssigt i forhold til værdien af den enkeltes indskud i den fælles aktivitet.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

19 Den 19. februar 2010 indgik XT og en anden fysisk person (herefter »partneren«) en aftale om fælles aktivitet (herefter »den pågældende aftale«) som omhandlet i den borgerlige lovbogs artikel 6 969, stk. 1, under betegnelsen »partnerskab«, der tog sigte på et samarbejde om opførelsen af en beboelsesejendom (herefter »det pågældende partnerskab«).

20 Den 25. april 2010 besluttede XT og partneren at købe en grund i Vilnius-distriktet (Litauen). Den 27. april 2010 underskrev XT alene købsaftalen sammen med ejerne af denne grund. XT indskød 30% og partneren 70% af transaktionsbeløbet ved overførsel af sit indskud til XT. Det blev besluttet, at kun XT skulle angives i tingbogen som ejer af den pågældende grund.

21 Den 5. maj 2010 besluttede XT og partneren at bygge et ejendomskompleks bestående af fem bygninger, at gøre XT ansvarlig for håndtering af de nødvendige administrative formaliteter i forbindelse med opførelsen og at udpege et ejendomsudviklingsselskab, for hvilket XT var direktør, til at lede arbejdet. Den 22. maj 2010 blev der indgået en ejendomsudviklingsaftale med dette selskab, i hvilken XT optrådte som både bygherre og nævnte selskabs repræsentant.

22 Den 2. november 2010 modtog XT en byggetilladelse udstedt i hans navn til at opføre fem bygninger på den pågældende grund.

23 Den 2. december 2010 besluttede XT og partneren at sælge den første bygning med en del af grunden, og at anvende indtægten herfra til fremtidigt byggeri. En aftale om salg af den første

ejendom blev underskrevet den 14. december 2010 mellem XT og køberne, der var fysiske personer.

24 Den 10. januar 2011 indgik XT og partneren en aftale om ophør af det pågældende partnerskab og om opdeling af aktiver og forpligtelser. Det blev i henhold til denne aftale besluttet at tildele partneren retten til visse af de producerede aktiver, nemlig den fjerde og den femte bygning. XT forpligtede sig ligeledes til inden 2017 at betale partneren et beløb på 300 000 LTL (ca. 86 886 EUR) for at kompensere for forskellen mellem deres respektive indskud og forskellen mellem deres andel af de modtagne fælles aktiver. I medfør af nævnte aftale blev den første, den anden og den tredje bygning tildelt XT.

25 Ejendomsudviklingsselskabet udstedte den 15. februar 2011 en faktura med angivelse af et skyldigt momsbeløb for opførelse af de første fire bygninger. For opførelsen af den femte bygning udstedte dette selskab den 11. februar 2013 en faktura, hvoraf fremgik et skyldigt momsbeløb.

26 Ved aftaler indgået mellem XT og en række fysiske personer blev den anden og den tredje bygning solgt henholdsvis den 30. maj 2011 og den 13. november 2012.

27 Den 1. februar 2013 underskrev XT og partneren et aktivoverdragelsesdokument (deling af aktiver), hvorefter XT under henvisning til aftalen af 10. januar 2011 overførte den fjerde og den femte bygning til partneren.

28 Den 6. februar 2013 besluttede XT og partneren i henhold til den pågældende aftale, at XT skulle sælge den femte bygning, som han i tingbogen var registreret som ejer af, og overføre det modtagne beløb til partneren. Dette salg fandt sted den 13. februar 2013.

29 Idet XT og partneren ikke mente at salget af bygningerne til tredjeparter (herefter »de pågældende leveringer«) udgjorde momspligtig økonomisk virksomhed var de fakturaer, som køberne skulle betale, ikke tillagt moms. De hverken angav eller betalte moms, og fradrog heller ikke den indgående moms.

30 Efter en skatte- og afgiftskontrol af XT vedrørende personlig indkomstskat og moms for perioden 2010-2013 fandt skatte- og afgiftsmyndigheden i Vilnius, at den virksomhed, inden for hvilken de pågældende leveringer henhørte, og de pågældende leveringer i sig selv skulle anses for samlet at udgøre én enkelt økonomisk virksomhed i momsmæssig henseende. Idet skatte- og afgiftsmyndigheden i Vilnius fandt, at XT, som afgiftspligtig person, var ansvarlig for at opfylde momsforpligtelserne, pålagde den XT at betale moms af disse transaktioner med tillæg af morarenter samt at betale en afgiftsbøde, men medgav dog et fradrag af den af XT betalte indgående moms i henhold til de af ejendomsudviklingsselskabet udstedte fakturaer.

31 Denne afgørelse blev efterfølgende opretholdt af den centrale skatteforvaltning under Republikken Litauens finansministerium samt af okestinis komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Republikken Litauens skatteankenævn) og Vilniaus apygardos administracinis teismas (den regionale forvaltningsdomstol i Vilnius, Litauen). For Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Litauens øverste forvaltningsdomstol) har XT nedlagt påstand om ophævelse af dommen fra denne ret.

32 I forbindelse med behandlingen af denne sag har den forelæggende ret rejst tvivl om, hvorvidt den momspligtige person skal bestemmes som værende XT eller det pågældende partnerskab, dvs. de to partnere i den enhed, som er oprettet ved den pågældende aftale, henset til den omstændighed, at et partnerskab ikke i litauisk ret har status som juridisk person.

33 Disse tvivl er opstået på baggrund af den forelæggende rets betragtninger om – i første

række – at nævnte partnerskab for det første ikke anfægtes af skatte- og afgiftsmyndigheden i Vilnius, for det andet, at den pågældende aftale anfører, at XT i relationer med tredjeparter handler på vegne af de to partnere, og for det tredje, at de forskellige beslutninger, som XT og partneren har truffet i forbindelse med aftalens gennemførelse, danner grundlag for de af XT foretagne dispositioner, således at der er grund til at antage, at XT, henset til de faktiske omstændigheder, der er redegjort for, ikke selvstændigt udøver økonomisk virksomhed. Det pågældende partnerskab opfylder derimod kriterierne i artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112.

34 I anden række har den forelæggende ret konstateret, at i relationer med tredjeparter, herunder i forbindelse med de pågældende leveringer, har kun XT været involveret, idet partneren i det væsentlige blot delvist har finansieret købet af grunden, og at de købere, der var involveret i disse leveringer, ikke var bekendt med eksistensen af denne partner.

35 Såfremt Domstolen måtte finde, at det pågældende partnerskab skal anses for momspligtig, ønsker den forelæggende ret med sit andet spørgsmål oplyst, hvordan de skatte- og afgiftsmæssige forpligtelser skal fordeles. I denne forbindelse spørger den forelæggende ret, om hver partner skal anses for individuelt at være forpligtet til at betale moms forholdsmæssigt i forhold til vedkommendes andel af det modtagne vederlag for leveringen af varer i forbindelse med den økonomiske virksomhed, og hvilket grundlag, der skal tages i betragtning ved beregningen af den afgiftsfritagelse, som er fastsat i artikel 287 i direktiv 2006/112.

36 På denne baggrund har Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas (Republikken Litauens forfatningsdomstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 9, stk. 1, og artikel 193 i [direktiv 2006/112] fortolkes således, at en fysisk person såsom sagsøgeren under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende ikke skal anses for »selvstændigt« at have udøvet den omhandlede (økonomiske) virksomhed og for selv at skulle betale [momsen] på de omtvistede leveringer, dvs. med henblik på artikel 9, stk. 1, og artikel 193 i [direktiv 2006/112] skal den fælles aktivitet/det fælles partnerskab (deltagerne i den fælles aktivitet kollektivt; i denne sag sagsøgeren og hans forretningspartner kollektivt) – som i henhold til national ret ikke anses for at være en afgiftspligtig person og ikke har status som juridisk person – da betragtes som værende den afgiftspligtige person, der har ansvaret for at opfylde de pågældende forpligtelser, og ikke alene en fysisk person såsom sagsøgeren?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende: Skal artikel 193 i [direktiv 2006/112] fortolkes således, at momsen under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende skal betales individuelt af hver deltager (i denne sag sagsøgeren og hans forretningspartner) i den fælles aktivitet/det fælles partnerskab – som i henhold til national ret ikke anses for at udgøre en afgiftspligtig person og ikke har status som juridisk person – for hver betaling, de modtager i form af modydelse (eller som de vil modtage, eller som de har ret til) for afgiftspligtige leveringer af fast ejendom? Skal artikel 287 i [direktiv 2006/112] fortolkes således, at den årlige omsætning som omhandlet i denne bestemmelse under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende skal fastlægges ved at tage hensyn til hele indtægten fra den fælles aktivitet (kollektivt oppebåret af deltagerne i den fælles aktivitet)?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

37 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 9, stk. 1, og artikel 193 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at en fysisk person, som med en anden fysisk person har indgået en aftale om fælles aktivitet udgørende et partnerskab, der ikke

har status som juridisk person og er kendetegnet ved den omstændighed, at den førstnævnte person har ret til at handle på vegne af samtlige partnere, men indgår alene og i eget navn i relationer med tredjeparter, når vedkommende foretager dispositioner, der udgør økonomisk virksomhed, som det pågældende partnerskab udøver, udøver denne virksomhed selvstændigt og derfor skal anses for »afgiftspligtig person« som omhandlet i artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112 og for selv at skulle betale den moms, der skyldes i henhold til dette direktivs artikel 193.

38 Det følger af artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112, at »[v]ed »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed«. I henhold til dette direktivs artikel 193 påhviler momsen den afgiftspligtige person, som foretager en levering af varer, bortset fra de tilfælde, hvor afgiften påhviler en anden person i medfør af dette direktivs artikel 194-199b og artikel 202. Det fremgår af forelæggelsesafgårelsen, at de undtagelser, der nævnes i de sidstnævnte bestemmelser i direktiv 2006/112, ikke finder anvendelse i hovedsagen.

39 Ifølge Domstolens faste praksis giver de ord, der anvendes i artikel 9 i direktiv 2006/112, herunder ordet »enhver«, begrebet »afgiftspligtig person« en bred fortolkning, der er koncentreret om uafhængigheden under udøvelse af økonomisk virksomhed, således at enhver fysisk eller juridisk person – såvel offentligretlig som privat, og selv enheder uden status som juridisk person – der objektivt opfylder kriterierne i bestemmelsen, skal anses for momspligtige personer (dom af 12.10.2016, Nigl m.fl., C-340/15, EU:C:2016:764, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

40 For at fastslå, hvem der – under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede – skal anses for »afgiftspligtig person« med hensyn til moms for de pågældende leveringer, skal det undersøges, hvem der selvstændigt har udøvet den omhandlede økonomiske virksomhed. Som generaladvokaten har præciseret i punkt 33, 45 og 46 i forslaget til afgørelse, vedrører selvstændighedskriteriet henføringen af den pågældende transaktion til en konkret person eller enhed, samtidig med at det desuden sikres, at køberen har retssikkerhed for at kunne udøve sin eventuelle fradragsret, idet han således vil have den pågældende afgiftspligtige persons fulde navn og adresse til rådighed i overensstemmelse med artikel 226, nr. 5), i direktiv 2006/112.

41 Med henblik herpå skal det undersøges, om den pågældende person udøver økonomisk virksomhed i eget navn, for egen regning og på eget ansvar, og om den pågældende selv bærer den økonomiske risiko, der er forbundet med udøvelsen af denne virksomhed (dom af 12.10.2016, Nigl m.fl., C-340/15, EU:C:2016:764, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

42 Det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at i den foreliggende sag blev grunden – efter indgåelsen af det pågældende partnerskab med henblik på opførelsen af et ejendomsprojekt og efter at XT's partner havde overdraget sit indskud til XT – købt af XT alene og i hans navn. XT ansøgte om og opnåede, i eget navn, byggetilladelse hos de kompetente myndigheder. Det var ligeledes XT, som alene og i eget navn indgik ejendomsudviklingsaftalen. Partnerne besluttede, at det kun var XT, som skulle registreres i tingbogen som eneejer. XT indgik i eget navn salgsaftalerne vedrørende samtlige grunde og de til disse grunde tilhørende jordstykker, både før og efter beslutningen om at bringe det pågældende partnerskab til ophør.

43 Uanset at der i den pågældende aftale findes en bestemmelse, der udpeger XT i relationer med tredjeparter som den person, der handler på vegne af de to partnere i denne aftale, har den forelæggende ret konstateret, at XT, bl.a. med hensyn til de pågældende leveringer, selv indgik i disse relationer, uden at angive partnerens identitet eller nævne det pågældende partnerskab, således at det ifølge denne ret er meget sandsynligt, at modtagerne af de pågældende leveringer ikke har haft kendskab til eksistensen af en partner.

44 Det følger heraf, at XT har handlet i eget navn og for egen regning ved selv at påtage sig

den økonomiske risiko forbundet med de pågældende afgiftspligtige transaktioner.

45 Det fremgår af det ovenstående, at under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, kan den økonomiske virksomhed ikke knyttes til den enhed, der er oprettet ved aftalen om fælles aktivitet, idet partnerne ikke har handlet samlet i deres relationer med tredjeparter, og idet den person, som er beføjet til at handle på vegne af samtlige partnere, ikke er indgået i disse relationer efter de bestemmelser om repræsentation, der er fastsat i aftalen, således at denne enhed ikke kan anses for at have udført de i hovedsagen omhandlede afgiftspligtige transaktioner. Idet partneren ikke selv har foretaget nogen transaktion, følger det af samtlige disse betragtninger, at alene en person såsom XT skal anses for at have handlet selvstændigt og dermed som afgiftspligtig person i det foreliggende tilfælde.

46 Denne konklusion svækkes hverken af den omstændighed, at partneren i væsentlig grad har finansieret købet af grunden og at det ved partnerskabsaftalens ophør blev besluttet, at dele gæld og anskaffede aktiver, eller af det forhold, at beslutningerne vedrørende den i hovedsagen omhandlede økonomiske virksomhed, hvorunder de pågældende leveringer henhørte, såsom købet af grunden og beslutningen om at udvikle et ejendomsprojekt ved at anvende de beløb, der var opnået ved salget af den første ejendom, blev truffet af partnerne i fællesskab. Henset til det forhold, at XT i relationer med tredjeparter præsenterede sig alene uden at nævne det pågældende partnerskab eller angive partnerens identitet, er de dispositioner, der følger af disse samme beslutninger, således som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 54 i forslaget til afgørelse, således ikke blevet udført af eller for dette partnerskab, men af XT for egen regning.

47 Følgelig kan deltagelsen af en partner, såsom XT's partner, i beslutninger, der går forud for dispositioner foretaget af en person såsom XT, derfor ikke have indflydelse på denne persons egenskab som afgiftspligtig person.

48 Det forhold, at der formelt foreligger en aftale såsom den, der opretter det gældende partnerskab, udelukker derfor ikke, at en person såsom XT selvstændigt har udøvet den økonomiske virksomhed.

49 Hvad i øvrigt angår det krav, der er opstillet i den praksis fra Domstolen, hvortil der henvises i nærværende doms præmis 41, om at have handlet for egen regning følger det af bestemmelserne i direktiv 2006/112, bl.a. artikel 14, stk. 2, litra c), og artikel 28 heri, og således som generaladvokaten har præciseret i punkt 56 i forslaget til afgørelse, at det forhold at have handlet for tredjemand som kommissionær, ikke udelukker kvalificeringen som »afgiftspligtig person«. Selv om en person handler i eget navn, men for tredjemands regning, anses vedkommende nemlig for at være afgiftspligtig person som følge af den fiktion, som er indført ved nævnte direktiv, om at den pågældende anses for først at have modtaget den omhandlede vare, og for dernæst selv at levere denne vare (jf. analogt dom af 14.7.2011, Henfling m.fl., C-464/10, EU:C:2011:489, præmis 35).

50 Denne regel kunne finde anvendelse i den foreliggende sag hvad angår salget af den femte bygning, som XT foretog i sit eget navn ved salgsaftalen indgået den 13. februar 2013, selv om denne bygning var blevet tildelt, og dernæst overdraget til partneren, efter aktivoverdragelsesdokumentet indgået den 1. februar 2013, der gennemførte beslutningen truffet den 10. januar 2011 om at bringe det pågældende partnerskab til ophør. Det påhviler imidlertid den forelæggende ret at efterprøve, om dette kan være tilfældet i henhold til national ret, eftersom det følger af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at XT stadig var registreret i tingbogen som ejer af denne bygning på tidspunktet for salget af sidstnævnte.

51 Det følger af det ovenstående, at en person, der befinder sig i en situation som den, XT

befinder sig i, skal anses for at være den afgiftspligtige person som omhandlet i artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112, for så vidt som vedkommende har handlet i eget navn eller for tredjemands regning.

52 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at artikel 9, stk. 1, og artikel 193 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at en fysisk person, som med en anden fysisk person har indgået en aftale om fælles aktivitet udgørende et partnerskab, der ikke har status som juridisk person og er kendetegnet ved den omstændighed, at den førstnævnte person har ret til at handle på vegne af samtlige partnere, men indgår alene og i eget navn i relationer med tredjeparter, når vedkommende foretager dispositioner, der udgør økonomisk virksomhed, som det pågældende partnerskab udøver, skal anses for »afgiftspligtig person« som omhandlet i artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112 og for selv at skulle betale den moms, der skyldes i henhold til dette direktivs artikel 193, for så vidt som vedkommende har handlet i eget navn eller for tredjemands regning som kommissionær som omhandlet i nævnte direktivs artikel 14, stk. 2, litra c), og artikel 28.

Det andet spørgsmål

53 Henset til besvarelsen af det første spørgsmål, er det uforholdsmæssigt at besvare det andet spørgsmål.

Sagsomkostninger

54 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parterers udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Ottende Afdeling) for ret:

Artikel 9, stk. 1, og artikel 193 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at en fysisk person, som med en anden fysisk person har indgået en aftale om fælles aktivitet udgørende et partnerskab, der ikke har status som juridisk person og er kendetegnet ved den omstændighed, at den førstnævnte person har ret til at handle på vegne af samtlige partnere, men indgår alene og i eget navn i relationer med tredjeparter, når vedkommende foretager dispositioner, der udgør økonomisk virksomhed, som det pågældende partnerskab udøver, skal anses for »afgiftspligtig person« som omhandlet i artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112 og for selv at skulle betale den merværdiafgift, der skyldes i henhold til dette direktivs artikel 193, for så vidt som vedkommende har handlet i eget navn eller for tredjemands regning som kommissionær som omhandlet i nævnte direktivs artikel 14, stk. 2, litra c), og artikel 28.

Underskrifter

*— Processprog: litauisk.