

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (ôsma komora)

zo 16. septembra 2020 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Smernica 2006/112/ES – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – článok 9 ods. 1 – článok 193 – Pojem ‚zdaniteľná osoba‘ – Zmluva o spoločnej činnosti – Obchodné partnerstvo – Priradenie ekonomickej transakcie jednému z partnerov – Určenie osoby povinnej platiť daň“

Vo veci C-312/19,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (Najvyšší správny súd, Litva) z 10. apríla 2019 a doručený Súdnemu dvoru 16. apríla 2019, ktorý súvisí s konaním:

XT

proti

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

SÚDNY DVOR (ôsma komora),

v zložení L. S. Rossi, predsedníčka ôsmej komory, A. Prechal (spravodajkyňa), predsedníčka tretej komory, a. F. Biltgen, sudca,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- litovská vláda, v zastúpení: K. Dieninis a V. Vasiliauskienė, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a J. Jokubauskaitė, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 23. apríla 2020,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 9 ods. 1, článku 193 a článku 287 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady 2013/43/EÚ z 22. júla 2013 (Ú. v. EÚ L 201, 2013, s. 4) (ďalej len „smernica 2006/112“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi XT a Valstybinė mokesčių inspekcija prie

Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Národné daňové riaditeľstvo pri Ministerstve financií Litovskej republiky) vo veci príkazu, ktorý Vilniaus apskritybinis mokesčių inspekcija (Daňová inspekcia okresu Vilnius, Litva, ďalej len „daňová správa vo Vilniuse“) zaslala XT, na zaplatenie dane z pridanej hodnoty (DPH), zvýšenej o úroky z omeškania, ako aj pokuty v dôsledku nepriznaných transakcií s nehnuteľnosťami.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 9 ods. 1 smernice 2006/112 znie:

„Zdaniteľná osoba“ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhládnuv od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

„Ekonomická činnosť“ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolání. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.“

4 Článok 14 tejto smernice stanovuje:

„1. „Dodanie tovaru“ je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ.“

2. Okrem transakcie uvedenej v odseku 1 sa za dodanie tovaru považujú tieto transakcie:

...

c) prevod tovaru na základe zmluvy, podľa ktorej sa vyplatí provízia pri nákupe alebo predaji.

3. Členské štáty môžu považovať za dodanie tovaru odovzdanie určitých stavebných prác.“

5 Podľa článku 28 tej istej smernice:

„Ak sa zdaniteľná osoba, ktorá koná vo vlastnom mene, ale na účet inej osoby, podieľa na poskytovaní služieb, predpokladá sa, že sama uvedené služby prijala aj poskytla.“

6 Článok 193 smernice 2006/112 stanovuje:

„DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytovanie služieb okrem prípadov, keď daň platí iná osoba v prípadoch uvedených v článkoch 194 až 199b a článku 202.“

7 Článok 226 tejto smernice uvádza:

„Bez toho, aby boli dotknuté osobitné ustanovenia uvedené v tejto smernici, faktúry vyhotovené podľa článkov 220 a 221 musia obsahovať [obsahovať povinne – *neoficiálny preklad*] iba tieto údaje:

...

5) úplné meno a adresu zdaniteľnej osoby a odberateľa,

...“

8 ?lánok 287 tej istej smernice znie:

„?lenské štáty, ktoré pristúpili po 1. januári 1978, môžu oslobodiť od dane zdaniteľné osoby, ktorých ročný obrat nie je vyšší ako ekvivalent týchto hodnôt v národnej mene pri prepočítacom kurze platnom v deň ich pristúpenia:

...

11) Litva: 29 000 [eur]

...“

9 ?lánok 1 vykonávacieho rozhodnutia Rady 2011/335/EÚ z 30. mája 2011, ktorým sa Litovskej republike povoľuje uplatňovať opatrenie odchyľujúce sa od ?lánku 287 smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 150, 2011, s. 6), stanovuje:

„Odchyľne od ?lánku 287 ods. 11 smernice [2006/112], sa týmto Litovskej republike povoľuje oslobodiť od DPH zdaniteľné osoby s ročným obratom, ktorý nepresahuje protihodnotu sumy 45 000 [eur] v národnej mene pri konverznom kurze platnom v deň pristúpenia Litvy k Európskej únii.“

Litovské právo

Zákon o DPH

10 Podľa § 2 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (zákon Litovskej republiky o DPH) (Žin., 2002, ? 35 – 1271) v znení uplatniteľnom na zdačovacie obdobia 2010 až 2013 (pôjde len „zákon o DPH“):

„...“

2. ‚Zdaniteľná osoba‘ je zdaniteľná osoba z Litovskej republiky alebo zo zahraničia.

...

15. ‚Zdaniteľnou osobou z Litovskej republiky‘ je právnická alebo fyzická osoba z Litovskej republiky vykonávajúca akúkoľvek ekonomickú činnosť, ako aj podnik kolektívneho investovania so sídlom v Litovskej republike, ktorý nemá postavenie právnickej osoby a pôsobí ako investičný fond.

...“

11 § 71 zákona o DPH znie:

„1. Povinnosť registrovať sa na účely DPH, vypočítať DPH a odviesť ju do štátneho rozpočtu majú zdaniteľné osoby, ktoré dodávajú tovar alebo poskytujú služby v tuzemsku... Osoba povinná zaregistrovať sa na účely DPH musí podať žiadosť o registráciu na účely DPH.

2. Odchyľne od [§ 71] ods. 1... zdaniteľná osoba Litovskej republiky nie je povinná podať žiadosť o registráciu na účely DPH, ani vypočítať DPH a odviesť ju do štátneho rozpočtu..., ak celková suma protihodnoty prijatej za dodaný tovar alebo služby poskytované v rámci ekonomickej činnosti vykonávanej na vnútroštátnom území nepresahuje 155 000 [litovských litasov (LTL), približne 45 000 eur] ročne (za predchádzajúcich dvanásť mesiacov). DPH sa za ne počítať od mesiaca, v ktorom je táto hranica prekročená. DPH sa nevypočíta za dodanie tovaru alebo

poskytnutie služieb, ktorých protihodnota nepresahuje uvedenú sumu 155 000 [LTL]. ...

...

4. Nepodanie žiadosti o registráciu na účely DPH nezbavuje zdaniteľnú osobu povinnosti vyplátať DPH z dodaného tovaru alebo poskytnutých služieb... a odvieť ju do štátneho rozpočtu...“

12 § 79 ods. 1 a 5 zákona o DPH stanovuje:

„1. ... zdaniteľná osoba, ktorá dodala tovar alebo poskytla službu, musí vystaviť faktúru, z ktorej bude vyplývať DPH...“

...

5. V prípadoch a v súlade s postupmi stanovenými litovskou vládou alebo orgánom, ktorý splnomocnila, možno vystaviť jednu faktúru za tovar dodaný alebo za službu poskytovanú viacerými zdaniteľnými osobami spoločne.“

Občiansky zákonník

13 § 6.969 ods. 1 Lietuvos Respublikos Civilinis kodeksas (Občiansky zákonník Litovskej republiky), v znení zákona č. VIII-1864 z 18. júla 2000 (ďalej len „Občiansky zákonník“) stanovuje:

„V zmluve o spoločnej činnosti (partnerstvo) sa dve alebo viaceré osoby (partneri), ktorí zdieľajú majetok, priemysel alebo vedomosti, zaväzujú spoločne pracovať s určitým cieľom, ktorý nie je v rozpore so zákonom, alebo vykonávajú určitú činnosť spoločne.“

14 § 6.971 tohto zákonníka stanovuje:

„1. Pokiaľ zákon nestanovuje inak alebo ak nie je v zmluve o spoločnej činnosti stanovené inak, majetok vložený partnermi, rovnako ako produkty, príjmy a plody vyrobené alebo získané v rámci spoločnej činnosti, sú v bezpodielovom vlastníctve všetkých partnerov.“

...

3. Jeden z partnerov menovaný na základe spoločnej dohody všetkých partnerov zodpovedá za účtovníctvo spoločného majetku.

4. Spoločný majetok sa používa, spravuje a je k dispozícii na základe spoločnej dohody všetkých partnerov. V prípade nezhody určí súd na žiadosť jedného z partnerov takýto postup. ...“

15 Podľa § 6.972 ods. 1 a 2 uvedeného zákonníka:

„1. Pokiaľ ide o riadenie spoločných záležitostí, každý z partnerov je oprávnený konať v mene všetkých partnerov, pokiaľ zmluva o spoločnej činnosti nestanovuje len jedného z partnerov alebo všetkých partnerov spoločne spravovaním týchto záležitostí. Ak partneri môžu spravovať veci len spoločne, každá transakcia si vyžaduje súhlas všetkých.“

2. Vo vzťahoch s tretími osobami je právomoc partnera konať v mene všetkých partnerov potvrdená právomocou zriadenou ostatnými partnermi alebo zmluvou o spoločnej činnosti.“

16 § 6.974 toho istého zákonníka s názvom „Spoločné výdavky a straty“ znie:

„1. Rozdelenie spoločných výdavkov a strát súvisiacich so spoločnou činnosťou sa určuje

zmluvou o spoločnej činnosti. Ak neexistuje ustanovenie upravujúce tento bod, každý partner prispieva k spoločným výdavkom a stratám v pomere k jeho podielu.

2. Ustanovenie, ktoré oslobodzuje jedného z partnerov od povinnosti prispievať na spoločné výdavky a straty, je neplatné.“

17 V zmysle ustanovenia § 6.975 ods. 3 Občianskeho zákonníka:

„Ak sa zmluva o spoločnej činnosti týka obchodnej činnosti partnerov, všetci partneri sú solidárne zodpovední za spoločné dlhy bez ohľadu na ich povahu.“

18 V súlade s § 6.976 ods. 1 tohto zákonníka „ak nie je v zmluve o spoločnej činnosti stanovené inak, zisky vyplývajúce zo spoločnej činnosti sa rozdelia medzi partnerov v pomere k hodnote vkladu každého z nich do spoločnej činnosti“.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

19 Dňa 19. februára 2010 XT a iná fyzická osoba (ďalej len „partner“) uzavreli zmluvu o spoločnej činnosti (ďalej len „zmluva o spoločnej činnosti“) uvedenú v § 6.969 ods. 1 Občianskeho zákonníka pod označením „partnerstvo“, ktorej cieľom bola spolupráca pri výstavbe obytnej budovy (ďalej len „predmetné partnerstvo“).

20 Dňa 25. apríla 2010 sa XT a jeho partner rozhodli nadobudnúť pozemok v okrese Vilnius (Litva). Dňa 27. apríla 2010 XT sám podpísal kúpnu zmluvu s vlastními tohto pozemku. XT vložil 30 % a obchodný partner 70 % z kúpnej ceny, pričom obchodný partner svoj vklad odovzdal XT. Rozhodlo sa, že do katastra nehnuteľností sa ako vlastní u uvedeného pozemku uvedie iba XT.

21 Dňa 5. mája 2010 sa XT a jeho partner rozhodli celok nehnuteľností pozostávajúci z piatich budov, poveriť XT administratívnymi formalitami potrebnými na výstavbu a zveriť vykonanie stavebných prác developerskej spoločnosti, v ktorej XT zastával funkciu riaditeľa. Dňa 22. mája 2010 bola uzavretá zmluva o stavebné dielo s touto spoločnosťou, v ktorej XT figuroval zároveň ako stavebník a zároveň ako zástupca uvedenej spoločnosti.

22 XT získal 2. novembra 2010 na svoje meno stavebné povolenie na výstavbu piatich budov na predmetnom pozemku.

23 Dňa 2. decembra 2010 sa XT a jeho partner rozhodli predaj prvú budovu s časťou pozemku a využiť takto získané finančné prostriedky na ďalšie stavby. Kúpna zmluva na prvú budovu bola podpísaná 14. decembra 2010 medzi XT a nadobúdateľmi, fyzickými osobami.

24 Dňa 10. januára 2011 XT a jeho partner uzavreli dohodu, ktorou ukončili predmetné partnerstvo a rozdelili si aktíva a dlhy. Touto dohodou sa dohodlo, že partnerovi bude vrátené právo k určitému vytvorenému majetku, a to k štvrtej a piatej budove. XT sa tiež zaviazal zaplatiť svojmu obchodnému partnerovi do roku 2017 sumu 300 000 LTL (približne 86 886 eur) s cieľom kompenzovať rozdiel medzi jednotlivými vkladmi a rozdielom medzi podielmi, ktoré im pripadajú na spoločné aktíva. Na základe uvedenej dohody pripadla prvá až tretia budova XT.

25 Developerská spoločnosť vystavila 15. februára 2011 faktúru uvádzajúcu splatnú DPH za výstavbu prvej až štvrtej budovy. Za výstavbu piatej budovy vystavila 11. februára 2013 faktúru, z ktorej bola zrejma dlžná suma DPH.

26 Na základe zmlúv uzavretých medzi XT a fyzickými osobami bola druhá a tretia budova predaná 30. mája 2011 a 13. novembra 2012.

27 Dňa 1. februára 2013 XT a jeho obchodný partner podpísali akt o prevode (rozdelení) aktív, v ktorom bolo spresnené, že vzhľadom na dohodu uzavretú 10. januára 2011 XT prevedie na svojho obchodného partnera štvrtú a piatu budovu.

28 Dňa 6. februára 2013 sa XT a jeho partner na základe predmetnej zmluvy rozhodli, že XT predá piatu budovu, vo vzťahu ku ktorej bol XT zapísaný v katastri nehnuteľností ako vlastník, a že svojmu partnerovi odovzdá získanú sumu. Tento predaj sa uskutočnil 13. februára 2013.

29 Keďže XT a jeho partner sa nedomnievali, že predaj nehnuteľností tretím osobám (ale len „predmetné dodania“) predstavoval ekonomickú činnosť podliehajúcu DPH, faktúry, ktoré zaplatili kupujúci, neboli zvýšené o DPH. DPH ani nepriznali, ani nezaplatili a ani nevykonali odpočítanie dane zaplatenej na vstupe.

30 Po daňovej kontrole XT týkajúcej sa dane z príjmov a DPH za roky 2010 až 2013 daňový úrad Vilnius dospel k záveru, že činnosť, do ktorej patrili predmetné dodania, ako aj samotné predmetné dodania treba spolu považovať za jednu ekonomickú činnosť na účely DPH. Daňový úrad Vilnius považoval XT za „zdaniteľnú osobu“ zodpovednú za plnenie povinností v oblasti DPH a uložil jej povinnosť zaplatiť DPH z týchto plnení zvýšenú o úroky z omeškania, ako aj zaplatiť daňovú pokutu, pričom však pripustil odpočítanie dane zaplatenej na vstupe v súlade s faktúrami vystavenými developerskou spoločnosťou.

31 Toto rozhodnutie bolo následne potvrdené Národným daňovým riaditeľstvom pri ministerstve financií Litovskej republiky, ako aj zo strany Mokestinų ginamas komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Komisia pre daňové spory pri vláde Litovskej republiky) a Vilniaus apygardos administracinis teismas (Regionálny správny súd Vilnius, Litva). XT v konaní na Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Najvyšší správny súd Litvy) navrhol zrušenie rozsudku tohto súdu.

32 V rámci preskúmania tohto opravného prostriedku má vnútroštátny súd pochybnosti, či má za zdaniteľnú osobu na účely DPH považovať XT alebo predmetné obchodné partnerstvo, teda dvoch partnerov subjektu vytvoreného predmetnou zmluvou vzhľadom na skutočnosť, že litovské právo nepriznáva partnerstvu právnu subjektivitu.

33 Tieto pochybnosti vyplývajú z úvah vnútroštátneho súdu, podľa ktorých na jednej strane uvedené obchodné partnerstvo daňový úrad Vilnius po prvé nespochybnil, po druhé predmetná zmluva uvádza, že vo vzťahoch s tretími osobami XT koná v mene oboch partnerov, a po tretie rôzne rozhodnutia, ktoré XT a jeho partner prijali pri plnení tejto zmluvy, sú založené na úkonoch XT, takže sa možno domnievať, že so zreteľom na uvedené skutočnosti XT nevykonával ekonomickú činnosť nezávisle. Naopak, predmetné partnerstvo spĺňa kritériá uvedené v článku 9 ods. 1 smernice 2006/112.

34 Na druhej strane vnútroštátny súd konštatuje, že vo vzťahoch s tretími osobami, a to aj pokiaľ ide o predmetné dodania, konal iba XT, keďže jeho partner sa v podstate obmedzil na čiastočné financovanie nadobudnutia pozemku, a že nadobúdatelia zúčastňujúci sa na týchto dodaniach nevedeli o existencii tohto partnera.

35 V prípade, že by Súdny dvor rozhodol, že predmetné partnerstvo podlieha DPH, vnútroštátny súd sa svojou druhou otázkou pýta, akým spôsobom sa delia daňové povinnosti. V tejto súvislosti sa pýta, či treba vychádzať z toho, že každý partner je samostatne povinný zaplatiť DPH v pomere k jeho podielu na protihodnote získanej za tovar dodaný v rámci ekonomických činností a aký je základ, ktorý sa má zohľadniť pri výpočte oslobodenia od DPH stanoveného v článku 287 smernice 2006/112.

36 Za týchto podmienok Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Najvyšší správny súd Litvy) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Majú sa článok 9 ods. 1 a článok 193 [smernice 2006/112] vykladať v tom zmysle, že za takých okolností ako v spore vo veci samej fyzickú osobu, akou je žalobca, nemožno považovať za osobu ‚nezávisle‘ vykonávajúcu dotknutú (ekonomickú) činnosť, ktorá má sama platiť DPH zo sporných plnení, t. j. má sa na účely článku 9 ods. 1 a článku 193 smernice 2006/112 považovať za ‚zdaniteľnú osobu‘ zodpovednú za plnenie dotknutých záväzkov podnik spájajúci v spoločnej činnosti (partnerstvo) (účastníci tohto podniku, v prejednávanej veci žalobca a jeho obchodný partner spoločne) – ktorý sa podľa vnútroštátneho práva nepovažuje za zdaniteľnú osobu a nemá právnu subjektivitu – a nie iba fyzická osoba, akou je žalobca?

2. Má sa v prípade kladnej odpovede na prvú otázku článok 193 smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že za takých okolností ako v spore vo veci samej platí DPH jednotlivo každý z účastníkov (v prejednávanej veci žalobca a jeho obchodný partner) podniku spájajúceho v spoločnej činnosti, pričom tento podnik sa podľa vnútroštátneho práva nepovažuje za zdaniteľnú osobu a nemá právnu subjektivitu, z časti protihodnoty za zdaniteľné dodania nehnuteľného majetku, ktorú prijal (alebo na ktorú má nárok) každý z nich (alebo prináleží každému z nich)? Má sa článok 287 smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že za takých okolností ako v spore vo veci samej sa ročný obrát uvedený v tomto ustanovení určí s prihliadnutím na celkové príjmy podniku spájajúceho v spoločnej činnosti (ktoré spoločne dosiahli účastníci tohto podniku)?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

37 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú článok 9 ods. 1 a článok 193 smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že fyzická osoba, ktorá s inou fyzickou osobou uzavrela zmluvu o spoločnej činnosti zakladajúcu obchodné partnerstvo bez právnej subjektivity, ktoré sa vyznačuje tým, že prvá osoba je oprávnená konať v mene všetkých partnerov, ale vo vzťahoch s tretími osobami vystupuje sama a vo vlastnom mene, keď plní úlohy, ktorými sa realizuje ekonomická činnosť vykonávaná týmto partnerstvom, vykonáva túto činnosť nezávisle a v súlade s článkom 9 ods. 1 smernice 2006/112 musí teda byť považovaná za „zdaniteľnú osobu“ a za osobu, ktorá je sama povinná platiť DPH dlžnú podľa článku 193 tejto smernice.

38 V článku 9 ods. 1 smernice o 2006/112 sa uvádza, že „zdaniteľná osoba“ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnúc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti“. Podľa článku 193 tejto smernice DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje dodanie tovaru okrem prípadov, keď dať platí iná osoba v prípadoch uvedených v článkoch 194 až 199b a článku 202 tejto smernice. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že výnimky uvedené v týchto posledných uvedených ustanoveniach smernice 2006/112 nie sú uplatniteľné vo veci samej.

39 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora pojmy použité v článku 9 smernice 2006/112,

najmä pojem „každá osoba“, dávajú pojmu „zdaniteľná osoba“ širokú definíciu zameranú na nezávislosť pri výkone ekonomickej činnosti v tom zmysle, že všetky fyzické alebo právnické osoby, tak verejné, ako aj súkromné, ako aj subjekty bez právnej subjektivity, ktoré objektívne spĺňajú kritériá uvedené v tomto ustanovení, sa majú považovať za zdaniteľné osoby na účely DPH (rozsudok z 12. októbra 2016, Nigl a i., EU:C:2016:764, bod 27, ako aj citovaná judikatúra).

40 Na účely určenia, kto sa má za okolností, o aké ide vo veci samej, považovať za „zdaniteľnú osobu“ na účely DPH v prípade predmetných dodaní, treba overiť, kto nezávisle vykonával uvedenú ekonomickú činnosť. Ako totiž spresnila generálna advokátka v bodoch 33, 45 a 46 svojich návrhov, kritérium nezávislosti sa týka otázky väzby dotknutej transakcie na konkrétnu osobu alebo subjekt, pričom okrem toho zaručuje, že nadobúdateľ môže vykonať svoje prípadné právo na odpísanie z právneho hľadiska s istotou, keďže bude mať k dispozícii úplné meno a adresu dotknutej zdaniteľnej osoby v súlade s článkom 226 bodom 5 smernice 2006/112.

41 Na tento účel treba preskúmať, či dotknutá osoba vykonáva ekonomickú činnosť vo vlastnom mene, na vlastný účet a na vlastnú zodpovednosť a či znáša ekonomické riziko spojené s výkonom týchto činností (rozsudok z 12. októbra 2016, Nigl a i., C-340/15, EU:C:2016:764, bod 28, ako aj citovaná judikatúra).

42 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že v prejednávanej veci po uzavretí predmetného partnerstva na účely výstavby stavebného projektu a po tom, čo partner XT na neho previedol svoj vklad, pozemok nadobudol XT, a to sám a vo vlastnom mene. XT požiadal príslušné orgány o stavebné povolenie a získal ho vo svojom mene. Takisto on sám a vo vlastnom mene uzavrel zmluvu o stavebné dielo. Partneri rozhodli, že práve XT bude zapísaný do katastra nehnuteľností ako jediný vlastník. XT uzatvoril vo vlastnom mene kúpne zmluvy týkajúce sa všetkých budov a parciel pozemkov spojených s týmito budovami, a to tak pred, ako aj po rozhodnutí o ukončení predmetného partnerstva.

43 Bez ohľadu na existenciu ustanovenia v predmetnej zmluve, ktorá označovala XT za osobu, ktorá vo vzťahoch s tretími osobami konala v mene oboch partnerov tejto zmluvy, vnútroštátny súd konštatuje, najmä pokiaľ ide o predmetné dodania, že XT vystupoval v týchto vzťahoch sám, pričom neuviedol totožnosť partnera alebo dotknuté partnerstvo, takže je podľa tohto súdu veľmi pravdepodobné, že príjemcovia predmetných dodaní nevedeli o existencii partnera.

44 Z toho vyplýva, že XT konal vo vlastnom mene a na vlastný účet, pričom sám prevzal ekonomické riziko spojené s predmetnými zdaniteľnými transakciami.

45 Z vyššie uvedených skutočností vyplýva, že za takých okolností, o aké ide vo veci samej, nemožno ekonomickú činnosť priradiť k subjektu vytvorenému zmluvou o spoločnej činnosti, keďže partneri nekonali spoločne vo svojich vzťahoch s tretími osobami a osoba oprávnená konať v mene všetkých partnerov sa v týchto vzťahoch neobjavila podľa pravidiel zastupovania stanovených touto zmluvou, takže tento subjekt nemožno považovať za subjekt, ktorý vykonával zdaniteľné transakcie dotknuté vo veci samej. Vzhľadom na to, že partner sám neuskutočnil žiadnu transakciu, zo všetkých týchto skutočností vyplýva, že v prejednávanej veci sa jedine osoba, akou je XT, musí považovať za osobu, ktorá konala nezávisle, a teda za zdaniteľnú osobu.

46 Tento záver nevyvracia ani okolnosť, že partner podstatne financoval nadobudnutie pozemku a že sa na konci partnerstva rozhodlo o rozdelení dlhov a vytvorených aktív, ani skutočnosť, že rozhodnutia týkajúce sa ekonomickej činnosti, o ktorú ide vo veci samej, do ktorej patria predmetné dodania, ako kúpa pozemku a rozhodnutie uskutočniť stavebný zámer využitím súm získaných z predaja prvej budovy, prijali partneri spoločne. Totiž vzhľadom na skutočnosť, že vo vzťahoch s tretími osobami sa bez zmienky o dotknutom partnerstve alebo totožnosti jeho

partnera prezentoval iba XT, akty vyplývajúce z týchto rozhodnutí, ako to v podstate uviedla generálna advokátka v bode 54 svojich návrhov, neboli vykonané týmto partnerstvom alebo pre neho, ale ich vykonal XT na vlastný účet.

47 V dôsledku toho účasť partnera, akým je obchodný partner osoby XT, na rozhodnutiach predchádzajúcich úkonom osoby, akou je XT, nemôže mať vplyv na postavenie tejto osoby ako zdaniteľnej osoby.

48 Formálna existencia zmluvy, akou je zmluva predstavujúca predmetné partnerstvo, teda nevylučuje nezávislosť osoby, akou je XT, pri výkone ekonomickej činnosti.

49 Okrem toho, pokiaľ ide o požiadavku stanovenú judikatúrou Súdneho dvora uvedenou v bode 41 tohto rozsudku konajúca na vlastný účet, z ustanovení smernice 2006/112, najmä článku 14 ods. 2 písm. c) a článku 28 tejto smernice vyplýva, ako to spresnila generálna advokátka v bode 56 svojich návrhov, že konanie v prospech tretej osoby ako komisionár nevylučuje kvalifikáciu „zdaniteľnej osoby“. Hoci totiž osoba koná vo vlastnom mene, ale na účet inej osoby, považuje sa za zdaniteľnú osobu, na základe domnienky, ktorú zavádza uvedená smernica, že najprv prijala predmetný tovar predtým, ako následne sama uskutočnila dodanie tohto tovaru (pozri analogicky rozsudok zo 14. júla 2011, Henfling a i., C-464/10, EU:C:2011:489, bod 35).

50 Toto pravidlo by sa mohlo v prejednávanej veci uplatniť, pokiaľ ide o predaj piatej budovy, ktorú XT zrealizoval vo vlastnom mene v rámci kúpnej zmluvy uzavretej 13. februára 2013, hoci táto budova bola pridelená a následne prevedená na partnera v dôsledku dohody o rozdelení uzavretej 1. februára 2013 na základe rozhodnutia o ukončení predmetného partnerstva prijatého 10. januára 2011. Vnútroštátnemu súdu však prináleží overiť, či to tak môže byť podľa vnútroštátneho práva, pretože z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že XT bol v čase predaja tejto budovy ešte zapísaný v katastri nehnuteľností ako jej vlastník.

51 Z vyššie uvedeného vyplýva, že osoba nachádzajúca sa v takej situácii, akou je situácia XT, sa musí považovať za „zdaniteľnú osobu“ v zmysle článku 9 ods. 1 smernice 2006/112, pokiaľ konala na vlastný účet alebo na účet inej osoby.

52 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, že článok 9 ods. 1 a článok 193 smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že fyzická osoba, ktorá s inou fyzickou osobou uzavrela zmluvu o spoločnej činnosti zakladajúcu obchodné partnerstvo bez právnej subjektivity, ktoré sa vyznačuje tým, že prvá osoba je oprávnená konať v mene všetkých partnerov, ale vo vzťahoch s tretími osobami vystupuje sama a vo vlastnom mene, keď plní úlohy, ktorými sa realizuje ekonomická činnosť vykonávaná týmto partnerstvom, sa v zmysle článku 9 ods. 1 smernice 2006/112 musí považovať za „zdaniteľnú osobu“ a za osobu, ktorá je sama povinná platiť DPH dlžnú podľa článku 193 tejto smernice, pokiaľ koná na vlastný účet alebo na účet inej osoby ako komisionár v zmysle článku 14 ods. 2 písm. c) a článku 28 uvedenej smernice.

O druhej otázke

53 Vzhľadom na odpoveď na prvú otázku nie je potrebné odpovedať na druhú otázku.

O trovách

54 Vzhľadom na to, že konanie na Súdnom dvore má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených

účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (ôsma komora) rozhodol takto:

Článok 9 ods. 1 a článok 193 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že fyzická osoba, ktorá s inou fyzickou osobou uzavrela zmluvu o spoločnej činnosti zakladajúcu obchodné partnerstvo bez právnej subjektivity, ktoré sa vyznačuje tým, že prvá osoba je oprávnená konať v mene všetkých partnerov, ale vo vzťahoch s tretími osobami vystupuje sama a vo vlastnom mene, keď plní úlohy, ktorými sa realizuje ekonomická činnosť vykonávaná týmto partnerstvom, sa v zmysle článku 9 ods. 1 smernice 2006/112 musí považovať za zdaniteľnú osobu a za osobu, ktorá je sama povinná platiť daň z pridanej hodnoty dlžnú podľa článku 193 tejto smernice, pokiaľ koná na vlastný účet alebo na účet inej osoby ako komisionár v zmysle článku 14 ods. 2 písm. c) a článku 28 uvedenej smernice.

Podpisy

* Jazyk konania: litovčina.