

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (osmo vijeće)

16. rujna 2020.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Direktiva 2006/112/EZ – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Članak 9. stavak 1. – Članak 193. – Pojam ‚porezni obveznik‘ – Ugovor o zajedničkoj aktivnosti – Ortaštvo – Pripisivanje gospodarske transakcije jednom od poslovnih partnera – Određivanje poreznog dužnika”

U predmetu C-312/19,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Lietuvos vyriausiosios administracinės teisės (Vrhovni upravni sud Litve), odlukom od 10. travnja 2019., koju je Sud zaprimio 16. travnja 2019., u postupku

XT

protiv

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

SUD (osmo vijeće),

u sastavu: L. S. Rossi, predsjednica vijeća, A. Prechal, (izvjestiteljica), predsjednica trećeg vijeća, i F. Biltgen, sudac,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za litavsku vladu, K. Dieninis i V. Vasiliauskienė, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, R. Lyal i J. Jokubauskaitė, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 23. travnja 2020.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 9. stavka 1., članka 193. i članka 287. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2013/43/EU od 22. srpnja 2013. (SL

2013., L 201, str. 4., u daljnjem tekstu: Direktiva 2006/112).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između osobe XT i Valstybinų mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Državna porezna inspekcija pri Ministarstvu finansija Republike Litve) o nalogu koji je osobi XT dala Vilniaus apskrities valstybinų mokesčių inspekcija (Državna porezna inspekcija u Vilniusu, Litva, u daljnjem tekstu: Porezna uprava u Vilniusu) da plati porez na dodanu vrijednost (PDV), uvećan za zatezne kamate i novčanu kaznu zbog neprijavljenih transakcija nekretninama.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 9. stavak 1. Direktive o PDV-u glasi:

„Porezni obveznik’ znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se „gospodarskom aktivnošću”. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.”

4 Članak 14. te direktive propisuje:

„1. ‚Isporuka robe’ znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.

2. Uz transakciju iz stavka 1., sljedeće navedeno smatra se isporukom robe:

[...]

(c) prijenos robe slijedom ugovora prema kojem se plaća provizija na prodaju ili kupnju.

3. Države članice mogu predaju određenih građevinskih radova smatrati isporukom robe.”

5 U skladu s člankom 28. te direktive:

„Kada porezni obveznik, koji djeluje u svoje ime ali za tuđi račun, sudjeluje u isporuci usluga, smatra se da su te usluge njemu isporučene ili da ih je on isporučio u svoje ime.”

6 Člankom 193. Direktive 2006/112 predviđa se:

„Svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga dužan je platiti PDV osim u slučajevima iz članka 194. do 199.b i članka 202. u kojima je PDV obvezna platiti druga osoba.”

7 Članak 226. te direktive glasi:

„Ne dovodeći u pitanje posebne odredbe ove Direktive, u svrhu PDV-a na računima koji se izdaju u skladu s člankom 220. i 221. potrebni su samo sljedeći podaci:

[...]

5. puno ime i adres[a] poreznog obveznika i kupca;

[...]"

8 ?lanak 287. Direktive glasi kako slijedi:

„Države ?lanice koje su pristupile nakon 1. sije?nja 1978., mogu izuzeti od poreza porezne obveznike ?iji godišnji promet ne prelazi protuvrijednost u nacionalnoj valuti sljede?ih iznosa, prema te?aju na dan njihovog pristupanja:

[...]

11. Litva: 206 000 [eura]

[...]"

9 ?lankom 1. Provedbene odluke Vije?a 2011/335/EU od 30. svibnja 2011. kojom se Republici Litvi odobrava primjena mjere odstupanja od ?lanka 287. Direktive 2006/112 (SL 2011., L 150, str. 6.) odre?uje se:

„Odstupanjem od ?lanka 287. stavka 11. Direktive [2006/112], Republika Litva može izuzeti od PDV-a porezne obveznike ?iji godišnji promet ne prelazi protuvrijednost 45 000 eura u nacionalnoj valuti prema te?aju na dan njezina pristupanja Europskoj uniji.”

Litavsko pravo

Zakon o PDV-u

10 U skladu s ?lankom 2. Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas (Zakon Republike Litve o PDV-u) (Žin., 2002., br. 35-1271), u verziji koja je na snazi za porezna razdoblja 2010. do 2013. (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u):

„[...]

2. „Porezni obveznik” je porezni obveznik Republike Litve ili strane države.

[...]

15. „Porezni obveznik Republike Litve’ zna?i pravna ili fizi?ka osoba Republike Litve koja obavlja gospodarske aktivnosti bilo koje vrste, kao i zajedni?ki investicijski pothvat sa sjedištem u Republici Litvi koji nema status pravne osobe te djeluje kao investicijski fond.

[...]"

11 ?lanak 71. Zakona o PDV-u glasi kako slijedi:

„1. Obvezu prijave na PDV i obra?unavanja PDV-a i njegova pla?anja u prora?un imat ?e porezni obveznici koji isporu?uju robu i usluge na državnom podru?ju zemlje [...] Osoba obvezna prijaviti se na PDV mora podnijeti zahtjev za prijavu na PDV.

2. Bez obzira na stavak 1. [?lanka 71.] [...], porezni obveznik Republike Litve nije obvezan podnijeti zahtjev za prijavu na PDV i obra?unati PDV te ga platiti u prora?un [...], kad ukupni godišnji iznos protu?inidbe ispla?en unutar posljednjih dvanaest mjeseci za robu isporu?enu i/ili usluge pružene na državnom podru?ju zemlje tijekom obavljanja gospodarskih aktivnosti nije prešao 155 000 litasa [(LTL), (oko 45 000 eura)]. PDV ?e se po?eti ra?unati od mjeseca kad je taj prag prekora?en. PDV se ne?e obra?unati za isporu?enu robu i usluge za koje protu?inidba nije

prekora?ila odre?eni iznos od 155 000 litasa [LTL]. [...]

[...]

4. Propust podnošenja zahtjeva za prijavu na PDV ne osloba?a poreznog obveznika obveze obra?una PDV-a na robu i usluge koje je isporučio [...] i njegovu uplatu u državni prora?un [...].”

12 ?lankom 79. stavcima 1. i 5. Zakona o PDV?u propisuje se:

„1. [...] porezni obveznik koji je izvršio isporuku robe ili pružio uslugu mora izdati ra?un na kojem mora biti iskazan PDV [...]

[...]

5. Na na?in i u slu?ajevima koje je propisala litavska vlada ili tijelo koje je ona ovlastila, roba ili usluge koju zajedni?ki isporučuje više obveznika PDV-a mogu biti evidentirani na jednom ra?unu.”

Gra?anski zakonik

13 ?lankom 6.969. stavkom 1. Lietuvos Respublikos Civilinis kodeksas (Gra?anski zakonik Republike Litve), u verziji koja proizlazi iz Zakona br. VIII-1864 od 18. srpnja 2000. (u daljnjem tekstu: Gra?anski zakonik), odre?uje se:

„Ugovorom o zajedni?koj aktivnosti (ortaštvom) dvije ili više osoba (ortaka), ulažu?i svoju imovinu, rad i znanje, obvezuju se djelovati zajedni?ki u svrhu postizanja odre?enog cilja ili obavljanja odre?enih aktivnosti kojima se ne krši zakon.”

14 ?lanak 6.971. tog zakonika glasi:

„1. Imovina koju su ortaci unijeli, koja je prethodno bila u njihovu vlasništvu, kao i imovina stvorena tijekom zajedni?kih aktivnosti te prihod i plodovi od nje, bit ?e u zajedni?kom vlasništvu svih ortaka, osim ako je druga?ije odre?eno zakonom ili ugovorom o zajedni?koj aktivnosti.

[...]

3. Jedan ortak, kojeg zajedni?kim sporazumom imenuju svi ortaci, odgovoran je za ra?unovodstvo zajedni?ke imovine.

4. Zajedni?ka imovina koristi se, njome se upravlja i raspolaže zajedni?kim dogovorom svih ortaka. U slu?aju nepostojanja dogovora, ta pravila odre?uje sud na zahtjev jednog od ortaka. [...].”

15 U skladu s ?lankom 6.972. stavcima 1. i 2. navedenog zakonika:

„1. Prilikom upravljanja zajedni?kim poslovima, svaki ?e ortak biti ovlašten djelovati u ime svih ortaka, osim ako ugovor o zajedni?koj aktivnosti odredi da ?e zajedni?kim poslovima upravljati jedan od ortaka ili svi ortaci zajedno. Ako ortaci mogu upravljati poslovima samo svi zajedno, za svaku transakciju potrebna je suglasnost svih.

2. U odnosima s tre?ima, ovlast ortaka da djeluje u ime svih ortaka potvr?uje se punomo?i koju su izdali drugi ortaci ili ugovorom o zajedni?koj aktivnosti.”

16 ?lanak 6.974. tog zakonika naslovljen „Zajedni?ki izdaci i gubici” glasi:

„1. Raspodjela zajedni?kih izdataka i gubitaka povezanih sa zajedni?kom aktivnoš?u utvrdit ?e se ugovorom o zajedni?koj aktivnosti. U slu?aju nepostojanja odredbe kojom se ure?uje to pitanje,

svaki će ortak sudjelovati u zajedničkim izdacima i gubicima proporcionalno iznosu svojeg udjela.

2. Nevaljana je odredba kojom se jednog ortaka u potpunosti oslobađa obveze sudjelovanja u zajedničkim izdacima i gubicima.”

17 U skladu s člankom 6.975. stavkom 3. Građanskog zakonika:

„Ako je ugovor o zajedničkoj aktivnosti povezan s gospodarskom djelatnosti ortaka, svi ortaci solidarno odgovaraju za zajedničke gubitke, neovisno o osnovi na kojoj su te obveze nastale.”

18 U skladu s člankom 6.976. stavkom 1. tog zakonika, „[o]sim u slučaju protivne odredbe ugovora o zajedničkoj aktivnosti, dobit koja se ostvari zajedničkom aktivnosti dijeli se među ortacima proporcionalno vrijednosti udjela svakog od njih u zajedničkoj aktivnosti”.

Glavni postupak i prethodna pitanja

19 Osoba XT i druga fizička osoba (u daljnjem tekstu: poslovni partner) sklopili su 19. veljače 2010. ugovor o zajedničkoj aktivnosti (u daljnjem tekstu: predmetni ugovor) iz članka 6.969. stavka 1. Građanskog zakonika pod nazivom „ortaštvo”, predmet kojega je bila suradnja radi izgradnje stambene zgrade (u daljnjem tekstu: predmetno ortaštvo).

20 Dana 25. travnja 2010. osoba XT i njezin poslovni partner odlučili su kupiti zemljište u Gradu Vilnius (Litva). Osoba XT potpisala je 27. travnja 2010. sama ugovor o kupoprodaji s vlasnicima tog zemljišta. Ona je uložila 30 %, a poslovni partner 70 % iznosa transakcije, time što je osobi XT prenijela svoj udio. Odlučili su da će samo osoba XT biti upisana u zemljišnim knjigama kao vlasnik navedenog zemljišta.

21 Dana 5. svibnja 2010. osoba XT i njezin poslovni partner odlučili su izgraditi stambeni kompleks od pet zgrada, zadužiti osobu XT za ishođenje sve dokumentacije potrebnu za građenje i povjeriti poslove izgradnje građevinskom poduzeću u kojem je osoba XT bila direktor. S tim društvom 22. svibnja 2010. sklopljen je ugovor o građevinskim radovima u kojem se osoba XT pojavljivala istodobno kao izvođač radova i kao zastupnik navedenog društva.

22 Osoba XT ishodila je 2. studenoga 2010. na svoje ime građevinsku dozvolu za izgradnju pet zgrada na predmetnom zemljištu.

23 Dana 2. prosinca 2010. osoba XT i poslovni partner odlučili su prodati prvu zgradu s dijelom zemljišne parcele i primljeni iznos iskoristiti za buduće izgradnje. Ugovor o prodaji prve zgrade sklopili su 14. prosinca 2010. osoba XT i kupci, fizičke osobe.

24 Osoba XT i poslovni partner sklopili su 10. siječnja 2011. sporazum o raskidu predmetnog ortaštva i podjeli imovine i obveza. Tim sporazumom dogovoreno je da će se poslovnom partneru vratiti pravo na određenoj stvorenoj imovini, odnosno četvrtoj i petoj zgradi. Osoba XT također se obvezala da će svojem poslovnom partneru do 2017. isplatiti iznos od 300 000 litasa (oko 86 886 eura) kako bi mu se naknadila razlika između uloga i razlika između udjela tih uloga u zajedničkoj imovini. Na temelju navedenog sporazuma, prva i treća zgrada dodijeljene su osobi XT.

25 Građevinsko poduzeće izdalo je 15. veljače 2011. račun na kojem je bio iskazan iznos na ime PDV-a za izgradnju prve, druge, treće i četvrte zgrade. Za izgradnju pete zgrade ispostavilo je 11. veljače 2013. račun iz kojeg je proizlazio iznos koji se duguje na ime PDV-a.

26 Ugovorima sklopljenim između osobe XT i fizičkih osoba druga i treća zgrada prodane su 30. svibnja 2011., odnosno 13. studenoga 2012.

27 Dana 1. veljače 2013. osoba XT i njezin poslovni partner potpisali su ispravu o prijenosu (raspodjeli) imovine u kojoj je određeno da na temelju ugovora od 10. siječnja 2011. osoba XT svojem poslovnom partneru prenosi četvrtu i petu zgradu.

28 Osoba XT i njezin poslovni partner odlučili su 6. veljače 2013., na temelju predmetnog ugovora, da će osoba XT prodati petu zgradu za koju je bila upisana u zemljišne knjige kao vlasnik te svojem poslovnom partneru isplatiti dobivenu svotu. Ta je prodaja izvršena 13. veljače 2013.

29 S obzirom na to da osoba XT i njezin poslovni partner nisu smatrali da su prodaje zgrada trećima (u daljnjem tekstu: predmetne isporuke) gospodarska aktivnost na koju se primjenjuje PDV, račun koji su trebali platiti kupci nisu bili uvećani za PDV. Također nisu prijavili, platili niti koristili odbitak PDV-a.

30 Nakon poreznog nadzora nad osobom XT u pogledu poreza na dohodak i PDV-a za godine 2010. do 2013., Porezna uprava u Vilnius smatrala je da se za aktivnost u koju ulaze predmetne isporuke i samu isporuku treba smatrati da zajedno čine samo jednu gospodarsku aktivnost za potrebe PDV-a. Smatrajući da je osoba XT „porezni obveznik”, odgovoran za izvršavanje obveza na ime PDV-a, Porezna uprava u Vilnius naložila mu je da plati PDV na te transakcije, uvećan za zatezne kamate, i novčanu kaznu, priznajući, međutim, odbitak od iznosa poreza koji je platio unaprijed u skladu s računima koje je izdalo građevinsko poduzeće.

31 Tu odluku potom su potvrdili državna uprava za poreze pri Ministarstvu financija Republike Litve i Mokestinių ginimų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Komisija za porezne sporove pri Vladi Republike Litve) te Vilniaus apygardos administracinis teismas (Okružni upravni sud u Vilnius, Litva). Pred Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Vrhovni upravni sud Litve) osoba XT zatražila je ukidanje presude tog suda.

32 U okviru ispitivanja te tužbe sud koji je uputio zahtjev dvojio o određivanju poreznog obveznika PDV-a između osobe XT ili predmetnog ortaštva, odnosno dvaju poslovnih partnera subjekta koji je osnovan predmetnim ugovorom, uzimajući u obzir činjenicu da litavsko pravo ortaštvu ne daje pravnu osobnost.

33 Te dvojbe temelje se na razmatranjima suda koji je uputio zahtjev prema kojima, s jedne strane, kao prvo, to ortaštvo Porezna uprava u Vilnius nije dovela u pitanje, kao drugo, u predmetnom ugovoru spominje se da u odnosima prema trećima osoba XT djeluje u ime oba poslovna partnera i, kao treće, akti koje je izvršila osoba XT temelje se na različitim odlukama koje su osoba XT i njezin poslovni partner donijeli radi izvršenja ugovora, tako da treba smatrati da s obzirom na činjenična pitanja koja su izložena osoba XT nije neovisno obavljala gospodarsku aktivnost. Nasuprot tomu, predmetno ortaštvo ispunjava kriterije navedene u članku 9. stavku 1. Direktive 2006/112.

34 S druge strane, sud koji je uputio zahtjev utvrđuje da je u odnosima s trećima, u što ulaze predmetne isporuke, samo osoba XT djelovala, dok je njezin poslovni partner u biti samo djelomično financirao kupnju zemljišta, te da kupci koji su sudjelovali u tim isporukama nisu znali da taj poslovni partner postoji.

35 Ako bi Sud presudio da za predmetno ortaštvo treba smatrati da se na njega primjenjuje PDV, sud koji je uputio zahtjev svojim drugim pitanjem želi znati na koji način se raspodjeljuju porezne obveze. U vezi s tim pita se treba li se svaki poslovni partner smatrati da je pojedinačno dužan platiti PDV proporcionalno svojem udjelu u protučinidbi primljenoj na ime robe isporučene u okviru gospodarske aktivnosti i koja je osnovica koju treba uzeti u obzir za izračun izužea od PDV-a predviženog u članku 287. Direktive 2006/112.

36 U tim je okolnostima Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Vrhovni upravni sud Litve) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 9. stavak 1. i članak 193. [Direktive Vijeća 2006/112] tumačiti na način da se u okolnostima poput onih u predmetnom slučaju za fizičku osobu poput tužitelja ne može smatrati da je „samostalno” obavljala predmetnu (gospodarsku) aktivnost i da sama mora platiti PDV na sporne isporuke, odnosno, u smislu članka 9. stavka 1. i članka 193. Direktive 2006/112, valja li smatrati da poreznog obveznika koji je odgovoran za predmetne obveze čini zajednička aktivnost (ortaštvo) (sudionici u zajedničkoj aktivnosti zajedno; u predmetnom slučaju, tužitelj i njegov poslovni partner zajedno), koje se prema nacionalnom pravu ne smatra poreznim obveznikom te koji nemaju pravnu osobnost, te da porezni obveznik nije samo fizička osoba poput tužitelja?

2. Ako je odgovor na prvo pitanje potvrđan, valja li članak 193. Direktive 2006/112 tumačiti na način da u okolnostima poput onih u ovom slučaju PDV treba platiti pojedinačno svaki od sudionika (u predmetnom slučaju, tužitelj i njegov poslovni partner) u zajedničkoj aktivnosti – koje se prema nacionalnom pravu ne smatra poreznim obveznikom niti uživa pravnu osobnost – na dio svake isplate koju su primili kao protučinidbu (ili koju imaju pravo primiti ili im se duguje) za oporezive isporuke nekretnosti? Treba li članak 287. Direktive 2006/112 tumačiti na način da se u okolnostima poput onih u ovom predmetu godišnji promet naveden u toj odredbi utvrđuje uzimanjem u obzir ukupnog prihoda zajedničke aktivnosti (koji su sudionici u zajedničkoj aktivnosti primili zajedno)?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

37 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev pita u biti treba li članak 9. stavak 1. i članak 193. Direktive 2006/112 tumačiti na način da fizička osoba – koja je s drugom fizičkom osobom sklopila ugovor o zajedničkoj aktivnosti koju čini ortaštvo, koje nema pravnu osobnost i koje obilježava to da je prva osoba ovlaštena djelovati u ime svih ortaka, ali djeluje sama i u svoje ime u odnosima s trećima kada izvršava akte koji čine gospodarsku aktivnost koju obavlja to ortaštvo – obavlja tu aktivnost neovisno i stoga se treba smatrati „poreznim obveznikom” u smislu članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112 i da treba sama platiti PDV koji se duguje u skladu s člankom 193. te direktive.

38 U skladu s člankom 9. stavkom 1. Direktive 2006/112, „[p]orezni obveznik znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti”. U skladu s člankom 193. te direktive, porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe dužan je plaćati PDV, osim u slučajevima iz članka 194. do 199.b i članka 202. te direktive, u kojima je PDV obvezna plaćati druga osoba. Iz odluke kojom se upućuje zahtjev proizlazi da se izužea navedena u potonjim odredbama Direktive 2006/112 ne primjenjuju u glavnom predmetu.

39 U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, formulacija koja je upotrijebljena u članku 9. stavku 1. Direktive 2006/112, posebice pojam „svaka osoba”, daje pojmu „poreznog obveznika”

široku definiciju koja se fokusira na samostalnost prilikom obavljanja gospodarske aktivnosti u smislu da svaku osobu, fizičku ili pravnu, javnu ili privatnu, uključujući i tijelo bez pravne osobnosti, koja objektivno ispunjava uvjete iz te odredbe treba smatrati obveznikom PDV-a (presuda od 12. listopada 2016., Nigl i dr., C-340/15, EU:C:2016:764, t. 27. i navedena sudska praksa).

40 Kako bi se odredilo koga, u okolnostima poput onih o kojima riječ u glavnom postupku, treba smatrati „poreznim obveznikom” PDV-a za predmetne isporuke, valja ispitati tko je neovisno obavljao tu gospodarsku aktivnost. Naime, kao što je nezavisna odvjetnica to pojasnila u točkama 33., 45. i 46. svojega mišljenja, kriterij neovisnosti odnosi se na pripisivanje dotične transakcije konkretnoj osobi ili subjektu, jamčeći, među ostalim, da stjecatelj može ostvarivati svoje eventualno postojeće pravo na odbitak jer će raspolagati punim imenom i adresom predmetnog poreznog obveznika u skladu s člankom 226. točkom 5. Direktive 2006/112.

41 U tu svrhu treba ispitati obavlja li predmetna osoba aktivnosti u svoje ime, za svoj račun i na vlastitu odgovornost i snosi li gospodarski rizik povezan s obavljanjem tih aktivnosti (presuda od 12. listopada 2016., Nigl i dr., C-340/15, EU:C:2016:764, t. 28. i navedena sudska praksa).

42 Iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da je u ovom slučaju nakon sklapanja predmetnog ortaštva radi izgradnje građevinskog projekta i nakon što je poslovni partner osobe XT njoj uplatio svoj ulog, osoba XT sama i u svoje ime kupila zemljište. Osoba XT zatražila je i ishodila na svoje ime građevinsku dozvolu od nadležnih tijela. Ona je sama i u svoje ime sklopila i ugovor o izgradnji zgrade. Poslovni partneri su odlučili da će samo osoba XT biti upisana u zemljišne knjige kao jedini vlasnik. Osoba XT sklopila je u svoje ime ugovore o kupoprodaji za sve zgrade i zemljišne parcele povezane s tim nekretninama, kako prije tako i nakon odluke o prestanku predmetnog ortaštva.

43 Neovisno o postojanju odredbe u predmetnom ugovoru kojom se osoba XT označavala kao osoba koja će u odnosima s trećima djelovati u ime obaju poslovnih partnera tog ugovora, sud koji je uputio zahtjev utvrđuje, osobito u pogledu predmetnih isporuka, da je osoba XT sama djelovala u tim odnosima, a da pritom nije spominjala identitet poslovnog partnera ili predmetnog ortaštva, što je prema mišljenju tog suda vjerojatno dovelo do toga da adresati predmetnih isporuka nisu znali za postojanje poslovnog partnera.

44 Iz toga proizlazi da je osoba XT djelovala u svoje ime i za svoj račun, prihvaćajući sama gospodarski rizik u vezi s predmetnim oporezivim transakcijama.

45 Iz prethodno navedenog proizlazi da se, u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, gospodarska aktivnost ne može pripisati subjektu koji je osnovan ugovorom o zajedničkoj aktivnosti jer poslovni partneri nisu djelovali zajedno u svojim odnosima s trećima i jer se osoba koja je bila ovlaštena djelovati u ime svih poslovnih partnera nije pojavila u tim odnosima prema pravilima o zastupanju uspostavljenima tim ugovorom, tako da se za taj subjekt ne može smatrati da je izvršio oporezive transakcije o kojima je riječ u glavnom postupku. S obzirom na to da poslovni partner nije sam izvršio nijednu transakciju, iz svih tih elemenata proizlazi da se u ovom slučaju samo za jednu osobu poput osobe XT može smatrati da je djelovala neovisno i stoga u svojstvu poreznog obveznika.

46 Taj zaključak nije doveden u pitanje ni okolnošću da je poslovni partner u bitnome financirao kupnju zemljišta i da je nakon prestanka ortaštva odlučeno da će se raspodijeliti stvoreni dugovi i imovina, ni činjenicom da su odluke o gospodarskoj aktivnosti o kojoj je riječ u glavnom postupku u koju ulaze predmetne isporuke, poput kupnje zemljišta i odluka o razvoju građevinskog projekta korištenjem iznosa dobivenih prodajom prve zgrade donijeli oba poslovna partnera zajedno. Naime, s obzirom na činjenicu da se u odnosima s trećima pojavljivala samo osoba XT, a da

pritom nije spominjala predmetno ortaštvo ili identitet svojeg poslovnog partnera, kao što je nezavisna odvjetnica u biti istaknula u točki 54. svojega mišljenja, akte koji proizlaze iz tih odluka nije izvršilo to ortaštvo niti su oni izvršeni za račun tog ortaštva, nego ih je izvršila osoba XT za vlastiti račun.

47 Slijedom toga, sudjelovanje poslovnog partnera poput onoga osobe XT u odlukama koje su prethodile aktima koje je izvršila osoba poput osobe XT stoga ne može utjecati na svojstvo poreznog obveznika te osobe.

48 Formalno postojanje ugovora poput onog kojim se uspostavlja predmetno ortaštvo stoga ne isključuje neovisnost osobe poput osobe XT u obavljanju gospodarske aktivnosti.

49 Osim toga, u pogledu uvjeta uspostavljenog sudskom praksom Suda navedenog u točki 41. ove presude da je osoba djelovala za vlastiti račun, iz odredbi Direktive 2006/112, osobito članka 14. stavka 2. točke (c) i članka 28. te direktive, kao što je nezavisna odvjetnica to pojasnila u točki 56. svojega mišljenja, proizlazi da činjenica da je osoba djelovala za drugoga, kao nalogoprimca, ne isključuje kvalifikaciju „poreznog obveznika”. Naime, čak i ako osoba djeluje u vlastito ime ali za tuži račun, ona se smatra poreznim obveznikom zbog fikcije koja je uspostavljena navedenom direktivom da je ta osoba, kao prvo, primila robu o kojoj je riječ prije nego što je sama, kao drugo, izvršila isporuku te robe (vidjeti po analogiji presudu od 14. srpnja 2011., Henfling i dr., C-464/10, EU:C:2011:489, t. 35.).

50 To pravilo moglo bi se primjenjivati u ovom slučaju, što se tiče prodaje pete zgrade koju je osoba XT u svoje ime izvršila u okviru ugovora o kupoprodaji sklopljenog 13. veljače 2013., iako je ta nekretnina dodijeljena, a potom prenesena poslovnom partneru nakon akta o podjeli sklopljenog 1. veljače 2013., izvršenog odlukom o prestanku predmetnog ortaštva 10. siječnja 2011. Međutim, na sudu koji je uputio zahtjev je da ispita može li to biti slučaj na temelju nacionalnog prava s obzirom na to da iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da je osoba XT i dalje bila upisana u zemljišne knjige u svojstvu vlasnika te zgrade na dan njezine prodaje.

51 Iz svega prethodno navedenog proizlazi da osobu koja se nalazi u situaciji poput one u kojoj se nalazi osoba XT treba smatrati „poreznim obveznikom” u smislu članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112 jer je djelovala za svoj ili tuži račun.

52 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti da članak 9. stavak 1. i članak 193. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da fizičku osobu, koja je s drugom fizičkom osobom sklopila ugovor o zajedničkoj aktivnosti koja čini ortaštvo, koje nema pravnu osobnost, obilježeno činjenicom da je prva osoba ovlaštena djelovati u ime svih poslovnih partnera, ali djeluje sama i u vlastito ime u odnosima s trećima kada izvršava akte u odnosima koji čine gospodarsku aktivnost koju obavlja to ortaštvo, treba smatrati „poreznim obveznikom” u smislu članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112 i da samo ona mora platiti PDV na temelju članka 193. jer djeluje za vlastiti ili za tuži račun kao posrednik u smislu članka 14. stavka 2. točke (c) i članka 28. navedene direktive.

Drugo pitanje

53 S obzirom na odgovor na prvo pitanje, na drugo pitanje nije potrebno odgovoriti.

Troškovi

54 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (osmo vijeće) odlučuje:

Članak 9. stavak 1. i članak 193. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da fizičku osobu koja je s drugom fizičkom osobom sklopila ugovor o zajedničkoj aktivnosti koja čini ortaštvo, koje nema pravnu osobnost, obilježeno činjenicom da je prva osoba ovlaštena djelovati u ime svih poslovnih partnera, ali djeluje sama i u vlastito ime u odnosima s trećima kada izvršava akte u odnosima koji čine gospodarsku aktivnost koju obavlja to ortaštvo, treba smatrati „poreznim obveznikom” u smislu članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112 i da samo ona mora platiti PDV na temelju članka 193. jer djeluje za vlastiti ili za tuđi račun kao posrednik u smislu članka 14. stavka 2. točke (c) i članka 28. navedene direktive.

Potpisi

* Jezik postupka: litavski