

Zašasna izdaja

SODBA SODIŠA (osmi senat)

z dne 16. septembra 2020(*)

„Predhodno odloanje – Direktiva 2006/112/ES – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – len 9(1) – len 193 – Pojem ‚davni zavezanec‘ – Družbena pogodba – Poslovno partnerstvo – Pripis ekonomske dejavnosti enemu od poslovnih partnerjev – Doloitev davnega zavezanca za davek“

V zadevi C-312/19,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlobe na podlagi lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (vrhovno upravno sodiše Litve) z odlobo z dne 10. aprila 2019, ki je na Sodiše prispela 16. aprila 2019, v postopku

XT

proti

Valstybin mokesi inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans ministerijos,

SODIŠE (osmi senat),

v sestavi L. S. Rossi, predsednica senata, A. Prechal, poroevalka, predsednica tretjega senata, in F. Biltgen, sodnik,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ, ki so jih predložili:

- za litovsko vlado K. Dieninis in V. Vasiliauskien, agenta,
- za Evropsko komisijo R. Lyal in J. Jokubauskait, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 23. aprila 2020

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 9(1), člena 193 in člena 287 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2013/43/EU z dne 22. julija 2013 (UL 2013, L 201, str. 4) (v nadaljevanju: Direktiva 2006/112).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med XT in Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (nacionalna davčna uprava pri ministrstvu za finance Republike Litve) v zvezi z odredbo, ki jo je Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (davčni inšpektorat okrožja Vilna, Litva, v nadaljevanju: davčni urad Vilna) izdal XT in v kateri sta bila določena plačilo davka na dodano vrednost (DDV), vključno z zamudnimi obrestmi, in globa zaradi neprijavljenih nepremijskih transakcij.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 9(1) Direktive 2006/112 določa:

„Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

„Ekonomska dejavnost‘ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

4 Člen 14 te direktive določa:

„1. ‚Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.

2. Za dobavo blaga se poleg transakcije iz odstavka 1 štejejo naslednje transakcije:

[...]

(c) prenos blaga po pogodbi, na podlagi katere se plača provizija na nakup ali prodajo.

3. Države članice lahko za dobavo blaga štejejo predajo določenih gradbenih del.“

5 Člen 28 iste direktive določa:

„Kadar davčni zavezanec pri opravljanju storitev deluje v svojem imenu, vendar za račun druge osebe, se šteje, da je prejel in opravil te storitve sam.“

6 Člen 193 Direktive 2006/112 določa:

„DDV je dolžan plačati davčni zavezanec, ki dobavlja obdavčljivo blago ali opravlja obdavčljivo storitev, razen v primerih, v katerih je davek v skladu s členi 194 do 199b in členom 202 dolžna plačati druga oseba.“

7 Člen 226 te direktive določa:

„Brez poseganja v posebne določbe te direktive, se za namene DDV na računih, ki se izstavljajo v skladu s členom 220 in 221[,] zahtevajo samo naslednji podatki:

[...]

(5) polno ime in naslov davčnega zavezanca in pridobitelja ali prejemnika;

[...]“

8 člen 287 iste direktive določa:

„Države članice, ki so pristopile po 1. januarju 1978, lahko oprostitjo davčne zavezanca, katerih letni promet ne presega protivrednosti naslednjih zneskov v nacionalni valuti po menjalnem tečaju na dan njihovega pristopa:

[...]

(11) Litva: 29000 EUR;

[...]“

9 člen 1 Izvedbenega sklepa Sveta z dne 30. maja 2011 o dovoljenju Republiki Litvi za uporabo ukrepa, ki odstopa od člena 287 Direktive 2006/112 (2011/335/EU) (UL 2011, L 150, str. 6), določa:

„Z odstopanjem od člena 287(11) Direktive [2006/112] se Republiki Litvi dovoli oprostitve DDV za davčne zavezanca, katerih letni promet ne presega 45.000 EUR v protivrednosti v nacionalni valuti po menjalnem tečaju na dan njenega pristopa k Evropski uniji.“

Litovsko pravo

Zakon o DDV

10 člen 2 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (zakon Republike Litve o DDV) (Žin., 2002, št. 35-1271) v različici, ki je veljala za davčna leta od 2010 do 2013 (v nadaljevanju: zakon o DDV), določa:

„[...]“

2. „Davčni zavezanec“ pomeni davčnega zavezanca v Republiki Litvi ali drugi državi.

[...]

15. „Davčni zavezanec v Republiki Litvi“ pomeni pravno ali fizično osebo v Republiki Litvi, ki opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, in kolektivni naložbeni podjem s sedežem v Republiki Litvi, ki nima statusa pravne osebe in deluje kot investicijski sklad.

[...]“

11 člen 71 zakona o DDV določa:

„1. Davčni zavezanca, ki dobavljajo blago in opravljajo storitve na ozemlju države, imajo obveznost identifikacije za DDV ter izračuna DDV in njegovega plačila v proračun [...]. Oseba, za katero velja obveznost identifikacije za DDV, mora vložiti zahtevek za izdajo identifikacijske številke za DDV.“

2. Ne glede na odstavek 1 [člena 71 zakona o DDV] davčnemu zavezancu v Republiki Litvi ni

treba vložiti zahtevka za izdajo identifikacijske številke za DDV ter obračunati DDV in ga plačati v proračun, kot je določeno [...], če skupni letni znesek plačil v zadnjih 12 mesecih za dobavljeno blago in/ali opravljene storitve na ozemlju države pri opravljanju gospodarske dejavnosti ni presegel 155.000 litovskih litasov (LTL) [(približno 45.000 EUR)]. DDV se za ne obračunavati od meseca, v katerem je bila ta meja presežena. DDV se ne obračuna za dobavljeno blago in opravljene storitve, če plačilo zanje ni preseglo navedenega zneska 155.000 LTL. [...]

[...]

4. Davčni zavezanec, ki ne vloži zahtevka za izdajo identifikacijske številke za DDV [...], ni oproščen obveznosti obračuna DDV v zvezi z blagom, ki ga je dobavil, in/ali opravljenimi storitvami [...] ter njegovega plačila v proračun [...].“

12 Člen 79(1) in (5) zakona o DDV določa:

„1. Davčni zavezanec [...] mora za vsako dobavo blaga ali storitev izdati račun z DDV [...].

[...]

5. Na način in v primerih, ki jih določi vlada Republike Litve ali institucija, ki jo ta pooblasti, se lahko blago ali storitve, ki jih skupaj dobavi več zavezancev za DDV, obračunajo na enem računu.“

Civilni zakonik

13 Člen 6.969(1) Lietuvos Respublikos Civilinis kodeksas (civilni zakonik Republike Litve), v različici, ki izhaja iz zakona št. VIII-1864 z dne 18. julija 2000 (v nadaljevanju: civilni zakonik), določa:

„S pogodbo o skupni dejavnosti (družbeno pogodbo) se dve ali več oseb (družbenikov), ki prispevajo svoje premoženje, delo ali znanje, zaveže, da si bodo skupaj prizadevale doseči določen namen, ki ni v nasprotju z zakonom, ali bodo skupaj opravljale določeno dejavnost.“

14 Člen 6.971 tega zakona določa:

„1. Premoženje, ki ga prispevajo družbeniki, ter proizvodi, dohodki in plodovi, proizvedeni ali pridobljeni v okviru skupne dejavnosti, so v skupni lasti vseh družbenikov, razen če zakon ali družbena pogodba ne določa drugače.

[...]

3. Eden od družbenikov, ki ga soglasno določijo vsi družbeniki, je odgovoren za računovodstvo skupnega premoženja.

4. Skupno premoženje se uporablja, upravlja in se z njim razpolaga s soglasjem vseh družbenikov. Kadar se družbeniki ne strinjajo, o tem odloči sodišče na zahtevo enega od družbenikov. [...]“

15 Člen 6.972(1) in (2) navedenega zakonika določa:

„1. Pri vodenju skupnih poslov ima vsak družbenik pravico delovati v imenu vseh družbenikov, razen če družbena pogodba določa, da skupne posle vodi eden od družbenikov ali vsi družbeniki skupaj. Če lahko posle vodijo le vsi družbeniki skupaj, je za vsako transakcijo potrebno soglasje vseh družbenikov.

2. V razmerju do tretjih oseb se pravica družbenika, da deluje v imenu vseh družbenikov, določi

s pooblastilom ostalih družbenikov ali v družbeni pogodbi.“

16 člen 6.974 istega zakonika, naslovljen „Skupni izdatki in izgube“, določa:

„1. Razdelitev skupnih izdatkov in izgub, povezanih s skupno dejavnostjo, se določi v družbeni pogodbi. Če v družbeni pogodbi to ni določeno, je vsak družbenik v skupnih izdatkih in izgubah udeležen sorazmerno s svojim prispevkom.

2. Določba, ki enega od družbenikov v celoti razbremeni obveznosti udeležbe v skupnih stroških in izgubah, je nična.“

17 člen 6.975(3) civilnega zakonika določa:

„Če se družbena pogodba nanaša na gospodarsko dejavnost družbenikov, vsi družbeniki solidarno odgovarjajo za skupne obveznosti, ne glede na naravo teh obveznosti.“

18 člen 6.976 (1) tega zakonika določa, da „[?]e v družbeni pogodbi ni drugače določeno, se dobiček, ustvarjen s skupno dejavnostjo, razdeli med družbenike sorazmerno z vrednostjo prispevka vsakega pri skupni dejavnosti“.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

19 XT in še neka fizična oseba (v nadaljevanju: poslovni partner) sta 19. februarja 2010 sklenila družbeno pogodbo za opravljanje skupne dejavnosti (v nadaljevanju: zadevna družbena pogodba) iz člena 6.969(1) civilnega zakonika, imenovano „poslovno partnerstvo“, katere predmet je bilo sodelovanje za zgraditev stanovanjske zgradbe (v nadaljevanju: zadevno poslovno partnerstvo).

20 XT in njegov poslovni partner sta se 25. aprila 2010 odločila kupiti zemljišče v okrožju Vilna (Litva). XT je 27. aprila 2010 sam podpisal prodajno pogodbo z lastniki tega zemljišča. XT je prispeval 30 %, poslovni partner pa 70 % zneska transakcije in ta znesek nakazal XT. Odločeno je bilo, da je v zemljiški knjigi kot lastnik navedenega zemljišča vpisan le XT.

21 XT in njegov poslovni partner sta se 5. maja 2010 odločila zgraditi stavbni kompleks, sestavljen iz petih zgradb, zadolžiti XT za upravne formalnosti, potrebne za gradnjo, in zaupati izvedbo gradbenih del gradbeni družbi, direktor katere je bil XT. S to družbo je bila 22. maja 2010 sklenjena gradbena pogodba, v okviru katere je bil XT hkrati nosilec projekta in zastopnik navedene družbe.

22 XT je 2. novembra 2010 na svoje ime pridobil gradbeno dovoljenje za gradnjo petih zgradb na zadevnem zemljišču.

23 XT in njegov poslovni partner sta se 2. decembra 2010 odločila prodati prvo zgradbo z delom zemljišča in tako pridobljena sredstva uporabiti za prihodnje gradnje. Prodajna pogodba za prvo zgradbo je bila podpisana 14. decembra 2010 med XT in pridobitelji, ki so bili fizične osebe.

24 XT in njegov poslovni partner sta 10. januarja 2011 sklenila sporazum o prenehanju zadevnega poslovnega partnerstva ter razdelila sredstva in obveznosti. S tem sporazumom je bilo dogovorjeno, da poslovni partner dobi lastninsko pravico na delu ustvarjenih sredstev, in sicer na četrty in peti zgradbi. XT se je zavezal tudi, da bo partnerju do leta 2017 plačal znesek 300.000 LTL (približno 86.886 EUR) za nadomestitev razlike med razmerjem njunih prispevkov in razmerjem njunih deležev skupnega premoženja. Na podlagi navedenega sporazuma so bile prva, druga in tretja zgradba dodeljene XT.

25 Gradbena družba je 15. februarja 2011 izdala račun, v katerem je bil naveden znesek DDV za gradnjo prve, druge, tretje in četrte zgradbe. Za gradnjo pete zgradbe je račun, iz katerega je razviden znesek, dolgovan iz naslova DDV, izdala 11. februarja 2013.

26 S pogodbama, sklenjenima med XT in fizičnimi osebami, sta bili druga in tretja zgradba prodani 30. maja 2011 in 13. novembra 2012.

27 XT in njegov poslovni partner sta 1. februarja 2013 podpisala akt o prenosu (delitvi) sredstev, v katerem je bilo navedeno, da je XT na podlagi sporazuma, sklenjenega 10. januarja 2011, na svojega poslovnega partnerja prenesel lastninsko pravico na četrto in peto zgradbo.

28 XT in njegov poslovni partner sta se 6. februarja 2013 na podlagi družbene pogodbe odločila, da bo XT prodal peto zgradbo, za katero je bil XT vpisan v zemljiško knjigo kot lastnik, in svojemu poslovnemu partnerju izročil prejeti znesek. Do te prodaje je prišlo 13. februarja 2013.

29 Ker XT in njegov poslovni partner nista menila, da je prodaja nepremičnin tretjim osebam (v nadaljevanju: zadevne dobave) ekonomska dejavnost, ki je predmet DDV, v računih, ki so jih morali plačati kupci, ni bil vključen DDV. Prav tako nista obravnavala ali plačala DDV niti nista odbila davka, plačanega kot vstopni davek.

30 Davčna uprava v Vilni je po davčnem nadzoru XT v zvezi z dohodnino in DDV za leta od 2010 do 2013 ugotovila, da je treba za dejavnost, v okviru katere so potekale zadevne dobave, in za zadevne dobave same za namene DDV šteti, da sestavljajo eno samo ekonomsko dejavnost. Ker je davčna uprava v Vilni XT štela za „davčnega zavezanca“, ki je odgovoren za izpolnitev obveznosti na področju DDV, mu je naložila plačilo DDV za te transakcije, skupaj z zamudnimi obrestmi, in plačilo globe, priznala pa je odbitek zneska vstopnega davka, ki ga je plačal v skladu z računom, ki jih je izdala gradbena družba.

31 To odločbo so nato potrdili nacionalna davčna uprava pri ministrstvu za finance Republike Litve, Mokestinių ginimo komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komisija za davčne spore pri vladi Republike Litve) in Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalno upravno sodišče v Vilni, Litva). XT je pred Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (vrhovno upravno sodišče Litve) predlagal razveljavitev sodbe tega sodišča.

32 Predložitveno sodišče v okviru preizkusa te tožbe dvomi, ali je treba za zavezanca za DDV šteti XT ali zadevnega poslovnega partnerja, ki sta oba poslovna partnerja v tvorbi, nastali z zadevno družbeno pogodbo, saj litovsko pravo poslovnemu partnerstvu ne podeljuje pravne osebnosti.

33 Ti dvomi izhajajo iz ugotovitev predložitvenega sodišča, prvič, da davčni urad Vilna ni izpodbijal navedenega poslovnega partnerstva, drugič, da je v zadevni družbeni pogodbi navedeno, da XT v razmerjih s tretjimi osebami deluje v imenu obeh družbenikov in, tretjič, da so podlaga za dejanja XT različne odločitve, ki sta jih XT in njegov poslovni partner sprejela za izvajanje te pogodbe, tako da glede na navedena dejstva ni mogoče meniti, da je XT neodvisno opravljal ekonomsko dejavnost. Zadevno poslovno partnerstvo pa naj bi izpolnjevalo merila iz člena 9(1) Direktive 2006/112.

34 Po drugi strani predložitveno sodišče navaja, da je v razmerjih s tretjimi osebami, vključno glede zadevnih dobav, deloval le XT, saj je njegov poslovni partner v bistvu le delno financiral nakup zemljišča, in da kupci, ki so sodelovali pri teh dobavah, niso vedeli za obstoj tega poslovnega partnerja.

35 Če bi Sodišče razsodilo, da je treba za zadevno poslovno partnerstvo šteti, da je zavezano za plačilo DDV, želi predložitveno sodišče z drugim vprašanjem izvedeti, kako bi se davčne obveznosti delile. V zvezi s tem se sprašuje, ali je treba šteti, da je vsak partner individualno zavezan za plačilo DDV sorazmerno s svojim deležem dohodka, prejetega za blago, dobavljeno v okviru ekonomskih dejavnosti, in katero osnovo je treba upoštevati pri izražunu oprostitve DDV iz člena 287 Direktive 2006/112.

36 V teh okoliščinah je Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (vrhovno upravno sodišče Litve) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba člen 9(1) in člen 193 [Direktive 2006/112] razlagati tako, da v okoliščinah, kakršne so te v obravnavanem primeru, ni mogoče šteti, da je fizična oseba, kot je tožena stranka, ‚neodvisno‘ opravljala zadevno (ekonomsko) dejavnost in da mora sama plačati DDV za sporne dobave, in je torej v smislu člena 9(1) in člena 193 Direktive 2006/112 davčni zavezanec, ki odgovarja za zadevne obveznosti, skupna dejavnost/poslovno partnerstvo (udeleženci v skupni dejavnosti skupaj; v obravnavanem primeru tožena stranka in njen poslovni partner skupaj), ki se v skladu z nacionalno zakonodajo ne šteje za davčnega zavezanca in nima pravne osebnosti, ne pa samo fizična oseba, kot je tožena stranka?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen: ali je treba člen 193 Direktive 2006/112 razlagati tako, da v okoliščinah, kakršne so obravnavane, DDV plača posebej vsak udeleženec (v obravnavanem primeru tožena stranka in njen poslovni partner) v skupni dejavnosti/poslovnem partnerstvu – ki se v skladu z nacionalno zakonodajo ne šteje za davčnega zavezanca in nima pravne osebnosti – od dela vsakega plačila, ki ga prejme (ali ga mora prejeti oziroma se mu dolguje) za obdavčljive dobave nepremičnin? Ali je treba člen 287 Direktive 2006/112 razlagati tako, da se v okoliščinah, kakršne so obravnavane, letni promet, naveden v tej določbi, ugotavlja na podlagi celotnih prihodkov iz skupne dejavnosti (ki jih skupaj ustvarijo udeleženci v skupni dejavnosti)?“

Vprašanji za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

37 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 9(1) in člen 193 Direktive 2006/112 razlagati tako, da fizična oseba, ki je z drugo fizično osebo sklenila družbeno pogodbo, s katero se ustanavlja poslovno partnerstvo, ki ni pravna oseba in za katero je znano, da je prva oseba upravičena delovati v imenu vseh družbenikov, vendar deluje sama in v svojem imenu v razmerjih s tretjimi osebami, kadar izvršuje dejanja, ki pomenijo ekonomsko dejavnost, ki jo opravlja to poslovno partnerstvo, to dejavnost opravlja neodvisno ter jo je zato treba šteti za „davčnega zavezanca“ v smislu člena 9(1) Direktive 2006/112 in za osebo, ki mora sama plačati dolgovani DDV v skladu s členom 193 te direktive.

38 V skladu s členom 9(1) Direktive 2006/112 je „davčni zavezanec“ vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti“. V skladu s členom 193 te direktive je DDV dolžan plačati davčni zavezanec, ki dobavlja blago, razen v primerih, v katerih je davek v skladu s členi od 194 do 199b in členom 202 te direktive dolžna plačati druga oseba. Iz predložitvene odločbe je razvidno, da se izjeme, navedene v zadnjih navedenih določbah Direktive 2006/112, v postopku v glavni stvari ne uporabljajo.

39 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča izrazi, uporabljeni v členu 9 Direktive 2006/112, zlasti izraz „vsaka oseba“, pojem „davčni zavezanec“ opredeljujejo široko, s poudarkom na

neodvisnosti pri opravljanju ekonomske dejavnosti, tako da se vse osebe, fizične ali pravne, javnega in zasebnega prava, in tudi tvorbe, ki nimajo pravne osebnosti, ki pa objektivno izpolnjujejo merila iz te določbe, štejejo za zavezanca za plačilo DDV (sodba z dne 12. oktobra 2016, Nigl in drugi, C-340/15, EU:C:2016:764, točka 27 in navedena sodna praksa).

40 Za ugotovitev, koga je v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, treba šteti za „davčnega zavezanca“ za zadevne dobave, je treba preveriti, kdo je neodvisno opravljal zadevno ekonomsko dejavnost. Kot je generalna pravobranilka pojasnila v točkah 33, 45 in 46 sklepnih predlogov, se namreč merilo neodvisnosti nanaša na vprašanje povezave zadevne transakcije s konkretno osebo ali subjektom, pri čemer poleg tega zagotavlja, da lahko pridobitelj svojo morebitno pravico do odbitka uveljavlja pravno varno, ker bo imel na razpolago polno ime in naslov zadevnega davčnega zavezanca v skladu s členom 226, točka 5, Direktive 2006/112.

41 V ta namen je treba preveriti, ali zadevna oseba ekonomsko dejavnost opravlja v svojem imenu, za svoj račun in na lastno odgovornost ter ali nosi gospodarsko tveganje, povezano z opravljanjem teh dejavnosti (sodba z dne 12. oktobra 2016, Nigl in drugi, C-340/15, EU:C:2016:764, točka 28 in navedena sodna praksa).

42 Iz predloga za sprejetje predhodne odločbe je razvidno, da je v obravnavani zadevi po sklenitvi zadevnega partnerstva za zgraditev nepremičninskega projekta in po tem, ko je XT njegov poslovni partner izročil svoj prispevek, zemljišče pridobil XT sam in v svojem imenu. XT je pri pristojnih organih v svojem imenu zaprosil za gradbeno dovoljenje in ga pridobil. Prav tako je on sam in v svojem imenu sklenil gradbeno pogodbo. Poslovna partnerja sta odločila, da bo v zemljiško knjigo kot edini lastnik vpisan XT. XT je v svojem imenu sklepal prodajne pogodbe za vse zgradbe in parcele zemljišča, povezane s temi zgradbami, tako pred odločitvijo o prenehanju zadevnega partnerstva kot po njej.

43 Ne glede na obstoj določbe v zadevni družbeni pogodbi, v kateri je bil XT določen za osebo, ki v razmerjih s tretjimi osebami deluje v imenu obeh družbenikov iz te pogodbe, predložitveno sodišče zlasti v zvezi z zadevnimi dobavami ugotavlja, da je XT v teh razmerjih deloval sam, ne da bi omenil poslovnega partnerja ali zadevno poslovno partnerstvo, tako da je po mnenju tega sodišča zelo verjetno, da prejemniki zadevnih dobav niso vedeli za obstoj poslovnega partnerja.

44 Iz tega izhaja, da je XT deloval v svojem imenu in za svoj račun ter je sam prevzel ekonomsko tveganje, povezano z zadevnimi obdavčljivimi transakcijami.

45 Iz zgornjih elementov je razvidno, da v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, ekonomske dejavnosti ni mogoče povezati s tvorbo, ustvarjeno z družbeno pogodbo, saj poslovna partnerja v svojih razmerjih s tretjimi osebami nista delovala skupaj in oseba, ki je bila pooblašena za delovanje v imenu obeh družbenikov, v teh razmerjih ni nastopala v skladu s pravili o zastopanju, določenimi s to pogodbo, tako da ni mogoče šteti, da je ta tvorba opravila obdavčljive transakcije iz postopka v glavni stvari. Ker poslovni partner sam ni opravil nobene transakcije, iz vseh teh elementov izhaja, da je treba v obravnavani zadevi le za osebo, kot je XT, šteti, da je delovala neodvisno in torej kot davčni zavezanec.

46 Te ugotovitve ne omajajo niti okoliščina, da je poslovni partner v znatnem delu financiral nakup zemljišča in da je bilo ob prenehanju družbene pogodbe odločeno, da bosta poslovna partnerja delila nastale obveznosti in premoženje, niti dejstvo, da sta odločitve v zvezi z ekonomsko dejavnostjo iz postopka v glavni stvari – v okvir katere so spadale zadevne dobave – kot sta nakup zemljišča in odločitev o gradnji nepremičninskega projekta z uporabo zneskov, pridobljenih s prodajo prve zgradbe, poslovna partnerja sprejela skupaj. Ob upoštevanju dejstva, da je v razmerjih s tretjimi osebami deloval le XT, ne da bi omenil zadevno poslovno partnerstvo ali svojega poslovnega partnerja, dejanj, do katerih je prišlo na podlagi teh odločitev, kot je

generalna pravobranilka v bistvu navedla v točki 54 sklepnih predlogov, ni izvršilo to partnerstvo oziroma se niso izvršila za račun navedenega partnerstva, temveč jih je izvršil XT za svoj račun.

47 Sodelovanje poslovnega partnerja, kot je poslovni partner XT, pri odločitvah, sprejetih pred dejanji osebe, kot je XT, zato ne more vplivati na status te osebe kot davčnega zavezanca.

48 Formalni obstoj pogodbe, kot je družbena pogodba, ki ustanavlja zadevno poslovno partnerstvo, torej ne izključuje neodvisnosti osebe, kot je XT, pri opravljanju ekonomske dejavnosti.

49 Poleg tega glede zahteve iz sodne prakse Sodišča, navedene v točki 41 te sodbe, in sicer da mora davčni zavezanec ravnati za svoj račun, iz določb Direktive 2006/112, zlasti iz člena 14(2)(c) in člena 28 te direktive, kot je generalna pravobranilka pojasnila v točki 56 sklepnih predlogov, izhaja, da dejstvo, da je oseba delovala v korist tretje osebe kot komisionar, ne izključuje opredelitve za „davčnega zavezanca“. Tudi ta oseba deluje v svojem imenu, vendar za račun druge osebe, se namreč šteje za davčnega zavezanca zaradi fikcije, ki jo uvaja navedena direktiva, da je ta oseba, na prvem mestu, prejela zadevno blago, nato pa ga je, na drugem mestu, dobavila sama (glej po analogiji sodbo z dne 14. julija 2011, Henfling in drugi, C-464/10, EU:C:2011:489, točka 35).

50 To pravilo bi se lahko v obravnavani zadevi uporabilo za prodajo pete zgradbe, ki jo je XT opravil v svojem imenu v okviru prodajne pogodbe, sklenjene 13. februarja 2013, čeprav je bila ta nepremičnina dodeljena in nato prenesena poslovnemu partnerju na podlagi akta o delitvi, podpisanega 1. februarja 2013 in sprejetega na podlagi odločitve o prenehanju zadevnega partnerstva, sprejete 10. januarja 2011. Vendar mora predložitveno sodišče preveriti, ali to lahko velja na podlagi nacionalnega prava, glede na to, da je iz predloga za sprejetje predhodne odločbe razvidno, da je bil XT na dan prodaje te zgradbe še vedno vpisan v zemljiško knjigo kot njen lastnik.

51 Iz vsega navedenega izhaja, da je treba osebo, ki je v položaju, v kakršnem je XT, šteti za „davčnega zavezanca“ v smislu člena 9(1) Direktive 2006/112, kadar je delovala za svoj račun ali za tuj račun.

52 Glede na vse zgornje ugotovitve je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 9(1) in člen 193 Direktive 2006/112 razlagati tako, da je fizična oseba, ki je z drugo fizično osebo sklenila družbeno pogodbo, s katero se ustanavlja poslovno partnerstvo, ki ni pravna oseba in za katero je znano, da je prva oseba upravičena delovati v imenu vseh družbenikov, vendar deluje sama in v svojem imenu v razmerjih s tretjimi osebami, kadar izvršuje dejanja, ki pomenijo ekonomsko dejavnost, ki jo opravlja to poslovno partnerstvo, treba šteti za „davčnega zavezanca“ v smislu člena 9(1) Direktive 2006/112 in za osebo, ki mora sama plačati dolgovani DDV v skladu s členom 193 te direktive, kadar deluje za svoj račun ali za račun tretje osebe kot komisionar v smislu člena 14(2)(c) in člena 28 navedene direktive.

Drugo vprašanje

53 Glede na odgovor na prvo vprašanje na drugo vprašanje ni treba odgovoriti.

Stroški

54 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (osmi senat) razsodilo:

Člen 9(1) in člen 193 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da je fizična oseba, ki je z drugo fizično osebo sklenila družbeno pogodbo, s katero se ustanavlja poslovno partnerstvo, ki ni pravna oseba in za katero je znano, da je prva oseba upravičena delovati v imenu vseh družbenikov, vendar deluje sama in v svojem imenu v razmerjih s tretjimi osebami, kadar izvršuje dejanja, ki pomenijo ekonomsko dejavnost, ki jo opravlja to poslovno partnerstvo, treba šteti za „davčnega zavezanca“ v smislu člena 9(1) Direktive 2006/112 in za osebo, ki mora sama plačati dolgovani davek na dodano vrednost v skladu s členom 193 te direktive, kadar deluje za svoj račun ali za račun druge osebe kot komisionar v smislu člena 14(2)(c) in člena 28 navedene direktive.

Podpisi

* Jezik postopka: litovščina.