

Preliminär utgåva

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

JULIANE KOKOTT

föredraget den 23 april 2020(1)

Mål C-312/19

XT,

Deltagare:

Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos,

Vilniaus apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos

(begäran om förhandsavgörande från Lietuvos vyriausiosios administracinės teismas (Högsta förvaltningsdomstolen, Litauen))

”Begäran om förhandsavgörande – Skattelagstiftning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 9.1 – Begreppet beskattningsbar person – Kapacitet att vara beskattningsbar person – Rättskapacitet – Hur omsättning ska hänföras till viss beskattningsbar person – Gemensamt agerande av flera personer – Agerande inom ett passivt delägarskap”

I. Inledning

1. I förevarande mål har två personer planerat och genomfört ett byggprojekt som omfattar flera byggnader, varvid dock endast den ene – klaganden i det nationella målet – uppträdde aktivt utåt. Dennes kompanjon deltog endast finansiellt, med 70 procent av kostnaderna för förvärvet men var delaktig i de beslut som fattades angående projektet och erhöll efter det att det gemensamma projektet avslutats och efter försäljningen av de uppförda byggnaderna av klaganden en andel som motsvarade andelen i kostnaderna.

2. Vem är nu den levererande beskattningsbara person som är skyldig att betala mervärdesskatten, när två personer samverkar men bara den ene uppträder utåt i eget namn? Svaret är av betydelse inte bara för den levererande personens skatteskuld, utan även för tjänstemottagarens skatteavdrag. Denne måste för detta nämligen inneha en faktura i vilken den säljande beskattningsbara personens namn och adress anges.

3. Domstolens tidigare avgörande gällde inte ett fall där en person i bakgrunden (det vill säga passivt) deltog i en verksamhet som en annan person bedrev ensam i eget namn. Domstolen har

hittills endast behandlat frågan om (andelsrelaterat) avdrag för en andelsägare i ett en samägande gemenskap på grundval av en faktura som var ställd till båda de samägande.(2) Därmed ger förevarande fall tillfälle till att vidareutveckla den principiella grundfråga som gäller fastställande av vem som är beskattningsbar person i händelse att också tredje part är delaktig i verksamheten.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

4. Tillämpliga unionsbestämmelser är artikel 9.1, artikel 193 och artikel 287 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt(3) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

5. I artikel 9.1 första meningen i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”1. Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.”

6. Artikel 193 i mervärdesskattedirektivet avser frågan om vem som är betalningsskyldig för mervärdesskatt och där stadgas i den version som gällde för de år som tvisten avser följande: ”Mervärdesskatt skall betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster ...”.

7. Artikel 287.11 i mervärdesskattedirektivet innehåller den så kallade skattebefrielsen för småföretagare och där fastställs följande:

”De medlemsstater som anslutit sig efter den 1 januari 1978 får tillämpa skattebefrielse från skatteplikt för beskattningsbara personer vars årsomsättning högst är lika med motvärdet i nationell valuta av följande belopp enligt den omräkningskurs som gällde på dagen för deras anslutning: ...

11. Litauen: 29 000 euro. ...”

B. Litauisk rätt

8. I artikel 2.15 i Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas (Republiken Litauens lag om mervärdesskatt, nedan kallad lagen om mervärdesskatt) fastställs följande:

”Med ’beskattningsbar person’ i Republiken Litauen avses en juridisk eller fysisk person i Republiken Litauen som bedriver någon form av ekonomisk verksamhet, samt företag för kollektiva investeringar med säte i Republiken Litauen som inte har ställning som juridisk person och som verkar som en investeringsfond.”

9. Artikel 71.1 i lagen om mervärdesskatt har följande lydelse:

”Skyldigheten att registrera sig för och beräkna mervärdesskatt, samt betala in sådan skatt till statsbudgeten åligger de beskattningsbara personer som tillhandahåller varor och tjänster inom det nationella territoriet ... En person som är skyldig att registrera sig för mervärdesskatt ska lämna in en ansökan om mervärdesskatteregistrering.”

10. Med avvikelse härifrån fastställs i artikel 71.2 i lagen om mervärdesskatt följande:

”Utan hinder av vad som sägs i punkt 1 [i artikel 71 i mervärdesskattelagen] ska en beskattningsbar person i Republiken Litauen inte vara skyldig att lämna in en ansökan om

mervärdesskatteregistrering, beräkna mervärdesskatt eller betala in sådan skatt till statsbudgeten i enlighet med vad som föreskrivs i denna lag ... om det totala årliga vederlag som erhållits de senaste 12 månaderna för de varor och/eller tjänster som tillhandahållits vid utövande av ekonomisk verksamhet inte har överstigit 155 000 [litauiska litas (LTL)]. Mervärdesskatt ska beräknas från och med den månad då detta tröskelvärde uppnåddes. Mervärdesskatt ska inte beräknas för varor och tjänster för vilka vederlaget inte översteg det ovan nämnda beloppet om 155 000 LTL. ...”

III. Tvisten i det nationella målet

11. Klaganden i det nationella målet (nedan kallad klaganden) och ytterligare en fysisk person (nedan kallad kompanjonen) ingick den 19 februari 2010 ett verksamhetsavtal angående samarbete för uppförande av bostäder i eller kring Vilnius (Litauen).

12. Den 25 april 2010 beslutade klaganden tillsammans med sin kompanjon att förvärva jordbruksmark om 0,5 hektar i Vilnius-området. Den 27 april 2010 undertecknade klaganden och markägarna ett köpeavtal avseende markområdet. Kompanjonen bidrog med 70 procent och klaganden med 30 procent av köpeskillingen. De beslutade att klaganden skulle registreras som ägare till markområdet.

13. Den 5 maj 2010 beslutade klaganden och kompanjonen att uppföra ett komplex om fem byggnader, att klaganden skulle ombesörja alla handlingar som krävdes för uppförandet och att ge det privata aktiebolaget Konsela (nedan kallat Konsela UAB), som leddes av klaganden, i uppdrag att uppföra byggnadskomplexet.

14. Den 2 november 2010 erhöll klaganden byggnadstillstånd, utfärdat i hans namn, från Vilnius kommun att uppföra fem byggnader på markområdet om 0,5 hektar. Den 22 april 2010 ingicks ett entreprenadavtal om byggnadsarbetena, vilket undertecknades av klaganden som beställare och företrädare för Konsela UAB. Entreprenören utfärdade en mervärdesskattefaktura för uppförandet av byggnaderna nr 1–4 den 15 februari 2011, och för uppförande av byggnad nr 5 den 11 februari 2013.

15. Den 2 december 2010 beslutade klaganden och kompanjonen att sälja byggnad nr 1 och en del av markområdet och att använda det erhållna beloppet för byggnadsarbeten. Enligt ett köpeavtal av den 14 december 2010 mellan klaganden och köparna (fysiska personer) såldes denna fasta egendom.

16. Den 10 januari 2011 ingick klaganden och kompanjonen ett avtal om uppsägning av verksamhetsavtalet av den 19 februari 2010, och om fördelning av egendom och skulder. Enligt förstnämnda avtal beslutades det att avtalet om gemensam verksamhet skulle upphöra att gälla och att kompanjonen skulle tilldelas rätten till de producerade tillgångarna (byggnaderna nr 4 och 5), medan klaganden åtog sig att senast år 2017 ersätta kompanjonen för skillnaden mellan hans insats och andelen i de erhållna gemensamma tillgångarna med ett belopp om 300 000 LTL (86 886 euro).

17. Byggnaderna nr 2 och 3 tillföll enligt nämnda avtal klaganden och såldes med tillhörande delar av markområdet den 30 maj 2011 respektive den 13 november 2012.

18. Den 1 februari 2013 upprättade klaganden och kompanjonen en handling om egendomsövergång (överlåtelse) som angav att klaganden med hänvisning till avtalet av den 10 januari 2011 överlät byggnaderna nr 4 och 5 med tillhörande delar av markområdet till kompanjonen.

19. I enlighet med verksamhetsavtalet av den 19 februari 2010 överenskom klaganden och kompanjonen genom beslut av den 6 februari 2013 att klaganden skulle sälja byggnad nr 5 och tillhörande del av markområdet som var registrerade i hans namn och omgående överföra det erhållna beloppet till kompanjonen. Genom köpeavtal av den 13 februari 2013 såldes denna fasta egendom till en juridisk person med säte i Litauen.

20. Klaganden och kompanjonen ansåg inte att de försäljningar av fast egendom som genomförts den 14 december 2010, den 30 maj 2011, den 13 november 2012 och den 13 februari 2013 utgjorde (ekonomisk) mervärdesskattepliktig verksamhet, och således beräknade och angav de inte den mervärdesskatt som köparna skulle betala (de utfärdade inte mervärdesskattefakturer), de deklarerade och betalade inte mervärdesskatt och de utnyttjade inte något avdrag för mervärdesskatt.

21. Efter att ha utfört en skatteinspektion avseende klagandens personliga inkomstskatt och mervärdesskatt för åren 2010–2013 fann den lokala skattemyndigheten att de omtvistade leveranserna skulle anses utgöra en enda mervärdesskattepliktig verksamhet och att klaganden var en beskattningsbar person som var skyldig att betala mervärdesskatt avseende samtliga dessa leveranser.

22. Det bör särskilt nämnas att den lokala skattemyndigheten, vid beräkningen av mervärdesskatt, på eget initiativ bekräftade klagandens rätt till avdrag för mervärdesskatt enligt de ovannämnda mervärdesskattefakturer som utfärdats av Konsela UAB, och beräknade de omtvistade mervärdesskattebeloppen efter avdrag för mervärdesskatt avseende förvärv (uppförande) av de ovannämnda byggnaderna.

23. Klaganden anmodades att betala beräknad mervärdesskatt om 39 586,71 euro samt dröjsmålsränta om 11 695 euro. Denna skattsedel för slutlig skatt bekräftades genom avgörande från Vilniaus apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija (Vilnius tillsynsmyndighet för statlig skatt) av den 3 november 2015. Ett klagomål mot detta beslut avslogs genom beslut av Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (Nationella skatteinspektionen vid Republiken Litauens finansministerium) av den 3 mars 2016.

24. Klagandens klagomål avslogs också genom beslut av Mokestini? gin?? komisija (skattetvistnämnden, Litauen) av den 18 juli 2016, och genom beslut av Vilniaus apygardos administracinis teismas (Regionala förvaltningsdomstolen i Vilnius). Klaganden överklagade därpå Regionala förvaltningsdomstolens avgörande till Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litauens högsta förvaltningsdomstol).

IV. Begäran om förhandsavgörande och förfarandet vid domstolen

25. Genom beslut av den 10 april 2019 hänsköt Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litauens högsta förvaltningsdomstol) i enlighet med artikel 267 FEUF följande frågor till EU-domstolen för förhandsavgörande:

1. Ska artikel 9.1 och artikel 193 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt tolkas så, att under sådana omständigheter som de som föreligger i förevarande mål, kan en fysisk person såsom klaganden inte anses ha bedrivit den (ekonomiska) verksamheten i fråga "självständigt" och därmed vara ensamt betalningsskyldig för mervärdesskatt för de omtvistade leveranserna, närmare bestämt, ska den beskattningsbara person som är ansvarig för skyldigheten i fråga, vid tillämpning av artikel 9.1 och artikel 193 i direktiv 2006/112/EG, anses vara den gemensamma verksamheten/kompanjonskapet (deltagarna i den gemensamma verksamheten, i förevarande mål klaganden och hans kompanjon

gemensamt) – som enligt nationell rätt inte anses vara en beskattningsbar person och inte utgör en juridisk person – och inte enbart en fysisk person såsom klaganden?

2. För det fall att den första frågan ska besvaras jakande, ska artikel 193 i direktiv 2006/112/EG tolkas så, att under sådana omständigheter som de som föreligger i förevarande mål, ska mervärdesskatt betalas av var och en av deltagarna (i förevarande mål klaganden och hans kompanjon) i en gemensam verksamhet/kompanjonskap – varvid gemensam verksamhet/kompanjonskap enligt nationell rätt inte anses vara en beskattningsbar person och inte är en juridisk person –, beräknad på den andel av varje betalning av vederlaget som de erhållit (eller kommer att erhålla), för beskattningsbara leveranser av fast egendom?

26. I förevarande mål vid domstolen har endast Republiken Lettland och kommissionen inkommit med skriftliga yttranden.

V. Rättslig bedömning

A. Fråga 1 och fråga 2 första delen: Vem är beskattningsbar person i detta konkreta fall?

27. Med sin första fråga och den första delen av den andra frågan – vilka kan prövas tillsammans – vill den hänskjutande domstolen mot bakgrund av ovanstående få klarhet i frågan vem som i det konkreta fallet i enlighet med artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet är den beskattningsbara person som är skyldig att betala mervärdesskatt på leveranserna avseende mark.

28. De som kan komma i fråga är klaganden ensam (enligt den litauiska skattemyndigheten), det bolag som utgörs av klaganden och kompanjonen (delvis så, enligt kommissionens åsikt), klaganden och dennes kompanjon samfälligt (enligt den hänskjutande domstolen) eller – dock bara delvis – endast kompanjonen (delvis också så, enligt kommissionen).

29. Svaret på denna fråga förutsätter att minst en av de fyra varianterna (klaganden, kompanjonen, det bolag som består av klaganden och kompanjonen, klaganden och kompanjon gemensamt) kan ha kapacitet att över huvud taget kunna vara en beskattningsbar person i enlighet med mervärdesskattedirektivet (se punkt 1 ovan). Till detta kommer frågan enligt vilka kriterier som det i förevarande fall ska avgöras vilken av de beskattningsbara personer som kan komma i fråga som är skyldig att betala in mervärdesskatt på markförsäljningen. Detta är mot bakgrund av ovanstående en fråga om hur den faktiska omsättningen ska hänföras till en beskattningsbar person som kan komma i fråga (se punkt 2).

1. *Kapacitet att vara beskattningsbar person*

30. Enligt artikel 9.1 första meningen i mervärdesskattedirektivet avses med "beskattningsbar person" den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.(4)

31. Enligt domstolens praxis innebär de i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet använda begreppen, i synnerhet begreppet den som, att begreppet beskattningsbar person ges en vid definition.(5) Fokus ligger därvid på självständigheten vid utövandet av en ekonomisk verksamhet. Detta innebär att samtliga fysiska och juridiska personer, både offentligrättsliga och privaträttsliga, samt enheter som inte är egna rättssubjekt, vilka objektivt sett uppfyller villkoren i denna bestämmelse, anses vara beskattningsbara personer med avseende på mervärdesskatt.(6)

32. EU-domstolen har därför ansett att det, för att bedöma huruvida det föreligger en sådan självständig verksamhet, ska kontrolleras huruvida den berörda personen bedriver verksamheten i

eget namn, för egen räkning och på eget ansvar samt själv står den ekonomiska risken för verksamheten.(7)

33. Det sistnämnda gäller visserligen snarare frågan om hur omsättningen ska hänföras till en viss person och i mindre grad i vilken egenskap den beskattningsbara personen agerar men är enligt domstolens praxis en grundförutsättning för en ekonomisk verksamhet enligt artikel 9 i mervärdesskattedirektivet. Vad som dock inte är avgörande är i vilken rättslig form verksamheterna tillhandahålls (fysiska personer, juridiska personer eller kompanjonskap) och om denna rättsliga form ges egen rättskapacitet i enlighet med nationell lagstiftning.(8)

34. Ekonomisk verksamhet förutsätter emellertid att det aktuella nationella rättssystemet ger kapacitet att (i ekonomiskt hänseende) agera som rättssubjekt.(9) Agera som rättssubjekt kan emellertid endast formationer som kan vara skattebetalare med rättigheter och skyldigheter, det vill säga ha rättskapacitet.

35. Fysiska och juridiska personer har per definition rättskapacitet. Andra formationer (det vill säga andra verksamhetsformer) kan i enlighet med respektive nationellt rättssystem också ha rättskapacitet utan att – såsom domstolen korrekt framhåller – dessa måste ha egen rättskapacitet. Utan egen rättskapacitet kan man dock inte vara beskattningsbar person, i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet.

36. Detta bekräftas för det första av domstolens praxis gällande förekomst av beskattningsbara prestationer. I sin praxis framhåller domstolen att det krävs ett rättsligt förhållande mellan de deltagande för att det ska föreligga en beskattningsbar omsättning för en beskattningsbar person, inom vars ramar prestationerna och vederlaget utväxlas.(10) Ett rättsligt förhållande kan emellertid endast en person med rättskapacitet ingå.

37. Detta bekräftas dessutom av domstolens praxis i fråga om en beskattningsbar persons funktion inom mervärdesskattesystemet.(11) Domstolen har här fastställt att en beskattningsbar person fungerar som skatteindrivare på statens vägnar(12). Införande av mervärdesskatt i en faktura, inkassering av denna inom bruttopriset och även indrivning är dock endast möjligt för en formation med rättskapacitet.

38. I den mån kommissionen i motsats härtill hävdar att domstolen tidigare skulle ha erkänt en registrerat partnerskap/en gemenskap, där samäganderätten följer av äktenskap (utan rättskapacitet), såsom beskattningsbar person(13) måste denna åsikt bestridas.

39. Det av kommissionen anförda domstolsavgörandet(14) gällde nämligen inte frågan om vem som i det konkreta fallet är skyldig att betala mervärdesskatt. I stället gällde den en tysk samägande gemenskap, inom vilken flera personer ägde egendomen andelsvis. Denna andelsgemenskap var endast en materiell delaktighet i ett objekt som inte såsom sådant kunde agera som rättssubjekt.(15) En av de samägande var emellertid redan beskattningsbar person och ville yrka avdrag för kostnaderna för att inreda en del av egendomen för användning inom dennes företag.

40. I detta mål, benämnt *HE*, slog domstolen i fråga om vem som är mottagare av omsättningen fast att en andelsgemenskap som består av två makar varken var ett bolag med rättskapacitet eller en sammanslutning som, även om den inte är en juridisk person, har rättshandlingsförmåga och därför inte utövade någon ekonomisk verksamhet.(16) I stället skulle de samägande betraktas som mottagare av omsättningen.(17) En samarbetsform utan rättskapacitet (det vill säga en gemenskap utan rättshandlingsförmåga) fränkande därmed domstolen däremot – och detta med rätta – kapaciteten att vara beskattningsbar person.

41. Således är en viss rättskapacitet en förutsättning för att någon ska kunna vara en beskattningsbar person, i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet. I förevarande fall kan denna kapacitet utan att detta vållar något problem tillkomma såväl klaganden ensam, som kompanjonen ensam och klaganden tillsammans med sin kompanjon i deras egenskap av fysiska personer och därmed som personer med rättskapacitet.

42. Det råder dock i förevarande fall oklarhet angående denna kapacitet för samarbetsformen mellan klaganden och kompanjonen. Huruvida denna samarbetsform faktiskt kan agera som rättssubjekt eller om det inte i stället föreligger ett passivt delägarskap som inte kan agera utåt är en fråga som den hänskjutande domstolen måste avgöra i enlighet med det nationella rättssystemet. Det skulle nämligen kunna röra sig om ett så kallat passivt delägarskap, varvid kompanjonen endast passivt deltar finansiellt i klagandens verksamhet, medan klaganden (och inte bolaget) agerar utåt.

43. Om det nationella rättssystemet ger den här aktuella formen av samarbete mellan klaganden och dennes kompanjon kapacitet att såsom sådan ingå rättsliga förhållanden kan dessa också vara beskattningsbara personer. Om det nationella rättssystemet dock inte ger en sådan form av samarbete denna möjlighet (ett exempel kan vara passivt delägarskap i Tyskland i enlighet med 230 § i handelsbalken, Handelsgesetzbuch), så kan detta samarbete inte utgöra en beskattningsbar person.

2. *Hur den faktiska omsättningen ska hänföras till en av de beskattningsbara personerna*

44. Från nämnda frågeställning måste man särskilja frågan till vilken av de tre eller fyra beskattningsbara personer, vilka i det konkreta fallet kan komma i fråga, som omsättningen ska hänföras, så att det blir denna person som är skyldig att betala mervärdesskatt.

45. Redan angiven rättspraxis (se ovan punkterna 31 och 32) kan tjäna som utgångspunkt. Enigt denna ska det, för att bedöma om det föreligger en sådan självständighet, kontrolleras huruvida den berörda personen bedriver verksamheten i eget namn, för egen räkning och på eget ansvar samt själv står den ekonomiska risken för verksamheten.⁽¹⁸⁾ Då flera beskattningsbara personer kan komma i fråga kan nämligen endast en av dessa slutligen uppfylla dessa kriterier. Enligt vad jag vet är det inte möjligt att samtidigt handla helt i eget namn och i någon annans namn.

46. Dessa kriterier som utvecklats av domstolen garanterar dessutom att förvärvaren på ett rättssäkert sätt kan utöva sin eventuella rätt till avdrag. För detta behöver denne nämligen enligt artikel 226.5 i mervärdesskattedirektivet en faktura med den beskattningsbara personens fullständiga namn och adress. Denna uppgift i fakturan kan vederbörande dock endast kontrollera om han vet vem som har uppträtt gentemot honom (det vill säga utåt).

47. Det måste härvid i förevarande fall undersökas vem som har levererat de uppförda byggnaderna till de aktuella köparna i enlighet med dessa kriterier.

48. Enligt den hänskjutande domstolen har klaganden ensam köpt markområdet och klaganden var ensam registrerad som ägare i fastighetsregistret samt har ensam sökt bygglov och erhållit detta för egen räkning för de uppförda byggnaderna, och även ensam sålt i eget namn och utställt de relevanta fakturorna. Även om samarbetet mellan klaganden och kompanjonen enligt nationell rätt har haft rättskapacitet, så har detta samarbete däremot inte uppträtt i eget namn som rättssubjekt. Eftersom samarbetet mellan klaganden och kompanjonen avslutades redan den 10 januari 2011, är det också svårt att föreställa sig att omsättningen i maj 2011, november 2012 och februari 2013 vid denna tid fortfarande utfördes inom ramen för detta samarbete. Klaganden och dennes kompanjon har inte heller uppträtt gemensamt – varken före eller efter det att samarbetet

avslutats. Således följer redan av dessa förhållanden att endast klaganden i detta konkreta fall har agerat som beskattningsbar person.

49. Kompanjonens interna delaktighet i vinst och förluster ändrar inte detta förhållande. I motsats till vad den hänskjutande domstolen och kommissionen anser betyder inte en tredje parts interna finansiella delaktighet att den som agerar utåt (här klaganden) inte längre har agerat självständigt. I stället har denne i alla händelser först och främst agerat ensam för egen räkning och på egen risk och är därför den beskattningsbara person som är skyldig att betala den omsättningsskatt som uppkommer.

50. Klaganden har i anslutning härtill enbart möjlighet att överföra en del av risken på en annan person utan någon förpliktelse att dela vinsten med annan person. Om den hänskjutande domstolen finner det förhållandet otillfredsställande att klaganden ensam är skyldig att betala mervärdesskatt, bortser den från att kompanjonen allt efter utformningen av det interna avtalet även är delaktig i dessa tillkommande projektkostnader. Om uppdelningen av kostnaderna i det interna avtalet utelämnats är detta endast en fråga om tolkningen av avtalet. Någon inverkan på fastställandet i mervärdesskattehänseende av vem som är den faktiskt agerande beskattningsbara personen har det däremot inte.

51. Även det av den hänskjutande domstolen angivna förhållandet att skattemyndigheten i inkomstskattehänseende har tillräknat kompanjonen vissa inkomster saknar betydelse för detta. Den nationella lagstiftningen om inkomstskatt och den unionsrättsliga lagstiftningen om mervärdesskatt har olika syften. Genom lagstiftningen om inkomstskatt beskattas normalt även inkomster för icke självständigt agerande personer, som t.ex. arbetstagare vilka i mervärdesskattedirektivet (artikel 10) explicit är uteslutna som beskattningsbara personer.

52. Dessutom ändrar den (interna) möjligheten att i anslutning härtill överföra risken på en tredje part inget i det första handlandet för egen räkning. Detta kan åskådliggöras med en försäkring som exempel. Även om en försäkring täcker samtliga ekonomiska risker med ett företags omsättning, så ändrar detta inte på förhållandet att det agerande företaget är den beskattningsbara personen. Försäkringen blir därför inte en beskattningsbar person i fråga om denna omsättning, eftersom det för företag är möjligt att när det gäller försäkringar föra en inträffad förlust vidare. Detsamma borde gälla för en intern delaktighet i försäkringens vinst.

53. Likaså visar artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet att interna samarbetsformer själva måste ha en omsättning för att bli behandlade som beskattningsbara personer. Så är här inte fallet. Omsättningen i det aktuella fallet, det vill säga försäljningen av de uppförda byggnaderna, har enligt vad som meddelats mig utförts av endast klaganden och inte genom samarbetet mellan klaganden och kompanjonen.

54. Även kompanjonens medverkan i interna affärsbeslut, något som framhållits av den nationella domstolen, ändrar inte på detta förhållande. Denna medverkan har inga externa effekter och kan därmed heller inte ha någon inverkan på den utåt agerande personens egenskap som beskattningsbar person. Dels är det knappast möjligt att på rättssäkert sätt fastställa vilken tillämplig inverkan som krävs av en tredje part. Dels kan mottagaren av den utförda prestationen inte till en början urskilja detta interna inflytande, varför dennes avdrag i avsaknad av rättsenlig faktura alltid skulle vara hotat. Detta skulle stå i strid med principen om ett enkelt och effektivt system för mervärdesskatt.(19)

55. Som domstolen dessutom redan har slagit fast räcker det inte "att det finns ett visst samarbete" för att ifrågasätta den agerande personens självständighet.(20) För övrigt kan det förhållandet att en person har en avgörande roll inom produktionen "inte påverka" slutsatsen att berörda personer sin bedriver sin verksamhet självständigt, och att var och en handlar i eget

namn, för egen räkning och på eget ansvar.(21) I detta sammanhang har domstolen även ansett att personer vilka som sådana uppträder självständigt gentemot sina leverantörer, offentliga myndigheter och, i viss mån, sina kunder ska anses utgöra självständiga näringsidkare som är beskattningsbara personer med avseende på mervärdesskatt, och detta trots att de till större delen verkar under ett gemensamt varumärke genom ett gemensamt kapitalbolag.(22) Detta gäller i ännu högre grad i förevarande mål där klaganden uppträtt självständigt gentemot marksäljaren, sedan gentemot byggnadsnämnden och därefter gentemot sina kunder.

56. Relevansen av uppträdande utåt förtydligas dessutom genom bestämmelserna om kommissionsavtal om köp eller försäljning i mervärdesskattedirektivet (artikel 14.2 c och artikel 28). I synnerhet visar artikel 28 i mervärdesskattedirektivet(23) tydligt att det avgörande är ett handlande i eget namn och i lägre grad ett handlande för egen räkning. Även om handlandet sker i eget namn men för någon annans räkning, så tillhandahåller nämligen den agerande personen en leverans eller en tjänst och är därvid en självständig beskattningsbar person

57. Detta skulle kunna vara av betydelse särskilt i fråga om "upplösningsavtalet" av den 10 januari 2013 och fastighetsöverlåtelsehandlingen av den 1 februari 2013 för byggnaderna nr 4 och nr 5. För klagandens därpå följande försäljning av byggnad nr 5 till tredje part skulle nämligen också en konsignation i enlighet med artikel 14.2 c i mervärdesskattedirektivet kunna komma i fråga.

58. Även om det dock i förevarande fall skulle föreligga en sådan konsignation, så skulle detta inte ändra klagandens egenskap av självständigt agerande beskattningsbar person. Denne har vid försäljningen av byggnaderna antingen handlat i eget namn för egen räkning (så kallad handel före kund) eller i eget namn för någon annans räkning (så kallad konsignation).

3. *Preliminär slutsats*

59. Följaktligen är det i förevarande fall klaganden som kan komma i fråga som den beskattningsbara person som faktiskt är skyldig att betala mervärdesskatt. Endast denne har handlat i eget namn och för egen räkning (och möjligen också för någon annans räkning) och därmed på egen risk gentemot sina kunder (det vill säga utåt).

B. **Den andra frågans andra del: Beräkning av årsomsättningen för tillämpningen av skattebefrielse för småföretagare**

60. Eftersom endast klaganden enligt här redovisad åsikt kan betraktas som beskattningsbar person återstår nu besvarandet av den andra delen av den andra frågan.

61. Endast om domstolen anser att antingen det (passiva) delägarskapet mellan klaganden och kompanjonen eller dessa båda var för sig kan komma i fråga som beskattningsbar person behöver denna fråga ges svar i andra hand. Den avser beräkningen av årsomsättningen för skattebefrielse för småföretagare om flera personer är delaktiga i omsättningen.

62. Som kommissionen med rätta anför gäller den så kallade skattebefrielsen för småföretagare den enskilda beskattningsbara personen och dennes omsättning. Detta framgår av lydelsen av och andemeningen i skattebefrielsen i artikel 287 i mervärdesskattedirektivet.

63. Eftersom skattebefrielsen inte objektivt sett är kopplad till slaget av verksamhet utan endast till att den enskilda beskattningsbara personen inte uppnår ett visst tröskelvärde för omsättningen, föreskrivs i artikel 287 i mervärdesskattedirektivet en subjektiv skattebefrielse. Såsom domstolen redan har slagit fast⁽²⁴⁾, och som jag själv angett på annat ställe⁽²⁵⁾, syftar denna subjektiva skattebefrielse i första hand till ett förenklat administrativt förfarande.

64. Utan sådant tröskelvärde skulle skattemyndigheten tvingas att behandla varje person som bedriver en än så ringa ekonomisk verksamhet som beskattningsbar person i enlighet med artikel 9 i mervärdesskattedirektivet från den första euron. Detta skulle medföra administrativa kostnader inte bara för den beskattningsbara personen utan även för skattemyndigheten, vilka inte motsvaras av relevanta skatteintäkter.⁽²⁶⁾ Det är just detta som tröskelvärdet i artikel 287 i mervärdesskattedirektivet syftar till att undvika.⁽²⁷⁾

65. Detta är även tillämpligt när två beskattningsbara personer agerar gemensamt – men var och en för sin egen räkning – utan att de gemensamt ska betraktas som självständiga beskattningsbara personer. Samma sak gäller när en ny beskattningsbar person uppstår genom det gemensamma agerandet, vilken på grund av sin egen rättskapacitet ska särskiljas från dem som bildat denna person, och inte överskrider tröskelvärdet.

66. Om sålunda det bolag som består av klaganden och kompanjonen skulle vara den agerande beskattningsbara personen, så skulle fastställandet av årsomsättningen, i den mening som avses i artikel 287 i mervärdesskattedirektivet, grundas på bolagets omsättning. Om detta gäller klaganden och kompanjon var för sig motsvarande var sin andel i de gemensamma transaktionerna, så ska också årsomsättningen beräknas separat för de båda. Om det i den konstruktion som väljs inte kan skönjas något missbruk⁽²⁸⁾ och om det i förevarande fall saknas indikationer härom, så är det detta som ska gälla.

67. Den andra delen av den andra frågan bör, i andra hand, besvaras enligt följande: Artikel 287 i mervärdesskattedirektivet utgör en subjektiv skattebefrielse. Därför hänför sig årsomsättningen till den beskattningsbara person som är agerande.

VI. Förslag till avgörande

68. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska svara Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Litauens högsta förvaltningsdomstol) enligt följande:

1) Artikel 9.1 och artikel 193 i direktiv 2006/112/EG ska tolkas så, att vederbörande beskattningsbara person måste kunna ingå rättsliga förhållanden, fakturera mervärdesskatt och inkassera denna på grundval av det överenskomna priset. Detta förutsätter att denne i enlighet med det nationella rättssystemet som sådan kan agera som rättssubjekt, således med rättskapacitet.

2) Artikel 9.1 och artikel 193 i direktiv 2006/112/EG ska tolkas så, att en person som har kapacitet att vara beskattningsbar person bedriver den berörda ekonomiska verksamheten "självständigt" om denne – som i förevarande fall klaganden – handlar i eget namn och för egen räkning (eller också för någon annans räkning inom ramen för en konsignation).

1 Originalspråk: tyska.

2 Dom av den 21 april 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241).

3 EUT L 347, 2006, s. 1.

- 4 Se dom av den 12 oktober 2016, Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, punkt 26), dom av den 29 september 2015, Gmina Wroc?aw (C?276/14, EU:C:2015:635, punkt 27), och dom av den 29 oktober 2009, kommissionen/Finland (C?246/08, EU:C:2009:671, punkt 35).
- 5 Dom av den 2 oktober 2016, Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, punkt 27), och dom av den 29 september 2015, Gmina Wroc?aw (C?276/14, EU:C:2015:635, punkt 28).
- 6 Dom av den 12 oktober 2016, Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, punkt 27), och dom av den 29 september 2015, Gmina Wroc?aw (C?276/14, EU:C:2015:635, punkt 34).
- 7 Dom av den 12 oktober 2016, Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, punkt 28), och dom av den 29 september 2015, Gmina Wroc?aw (C?276/14, EU:C:2015:635, punkt 34). Se, för ett liknande resonemang, även dom av den 18 oktober 2007, van der Steen (C?355/06, EU:C:2007:615, punkt 23).
- 8 Så anges det uttryckligen i dom av den 12 oktober 2016, Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, punkt 27), dom av den 29 september 2015, Gmina Wroc?aw (C?276/14, EU:C:2015:635, punkt 28), och dom av den 21 april 2005, HE (C?25/03, EU:C:2005:241, punkt 54).
- 9 Domstolen refererar till en sammanslutning som, även om den inte är en juridisk person, har rättshandlingsförmåga. Se dom av den 21 april 2005, HE (C?25/03, EU:C:2005:241, punkt 54).
- 10 Dom av den 27 mars 2014, Le Rayon d'Or (C?151/13, EU:C:2014:185, punkt 29), dom av den 3 maj 2012, Lebara (C?520/10, EU:C:2012:264, punkt 27), och dom av den 3 mars 1994, Tolsma (C?16/93, EU:C:1994:80, punkt 14). I domen av den 29 oktober 2009, kommissionen/Finland (C?246/08, EU:C:2009:671, punkt 43) nämns även avtal mellan parterna om ett pris. Sådana avtal kan emellertid endast ingås av en person med rättskapacitet.
- 11 Se dom av den 8 maj 2019, A-PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, punkt 22), dom av den 23 november 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, punkt 23), dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, punkt 21), och dom av den 20 oktober 1993, Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846, punkt 25) samt mitt förslag till avgörande i målet Dong Yang Electronics (C?547/18, EU:C:2019:976, punkt 41).
- 12 Se dom av den 8 maj 2019, A-PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, punkt 22), dom av den 23 november 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, punkt 23), dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, punkt 21), och dom av den 20 oktober 1993, Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846, punkt 25).
- Se här även mitt förslag till avgörande i målet Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:440, punkt 21).
- 13 Kommissionen anger som belägg för detta påstående dom av den 21 april 2005, HE (C?25/03, EU:C:2005:241, punkt 58). Det anges där uttryckligen: "Den andra frågan skall således besvaras på så sätt att för det fall en gemenskap, där samäganderätten följer av äktenskap, som inte är en juridisk person och inte i sig utövar ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet, gör en beställning av en investeringsvara, skall de enskilda personerna inom den samägande gemenskapen anses vara mottagare av den utförda prestationen med avseende på tillämpningen av nämnda direktiv." Jag kan dock inte förstå hur en gemenskap, där samäganderätten följer av äktenskap, av detta skulle ha erkänts som beskattningsbar person.
- 14 Dom av den 21 april 2005, HE (C?25/03, EU:C:2005:241).
- 15 Se här även domstolens riktiga konstateranden i domen av den 21 april 2005, HE (C?25/03,

EU:C:2005:241, punkt 32). Annat skulle gälla om andelsägarna bildar ett kompanjonskap som kan uppträda utåt som rättssubjekt och ha en egen omsättning. Kompanjonskapet blir då på grundval av denna rättskapacitet den agerande beskattningsbara personen.

16 Dom av den 21 april 2005, HE (C?25/03, EU:C:2005:241, punkt 54).

17 Dom av den 21 april 2005, HE (C?25/03, EU:C:2005:241, punkt 58).

18 Dom av den 12 oktober 2016, Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, punkt 28), och dom av den 29 september 2015, Gmina Wroc?aw (C?276/14, EU:C:2015:635, punkt 34). Se även dom av den 18 oktober 2007, van der Steen (C?355/06, EU:C:2007:615, punkt 23).

19 Se härför skäl 5 i mervärdesskattedirektivet.

20 Dom av den 12 oktober 2016, Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, punkt 31). I denna riktning gick redan generaladvokat Szpunar i sitt förslag till avgörande i målet Nigl (C?340/15, EU:C:2016:505, punkt 21), enligt vilket "[e]nbart den omständigheten att det sker ett – till och med nära – samarbete" inte tyder på att vederbörande inte längre är en självständigt agerande beskattningsbar person.

21 Dom av den 12 oktober 2016, Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, punkt 33).

22 Dom av den 12 oktober 2016, Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, punkt 34).

23 Artikel 28 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse: "Om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, skall han anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga."

24 Dom av den 2 maj 2019, Jarmuškien? (C?265/18, EU:C:2019:348, punkt 37 in fine), och dom av den 26 oktober 2010, Schmelz (C?97/09, EU:C:2010:632, punkt 63).

25 Förslag till avgörande i målet Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Cara?-Severin – Serviciul Inspec?ie Persoane Fizice und Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Timi?oara – Serviciul Solu?ionare Contesta?ii 1 (C?716/18, EU:C:2020:82, punkt 22 och följande punkter) eller i målet Schmelz (C?97/09, EU:C:2010:354, punkt 33 in fine).

26 Så anges det också uttryckligen i dom av den 2 maj 2019, Jarmuškien? (C?265/18, EU:C:2019:348, punkt 38).

27 Se motiveringen till artikel 25 (små företag) på sidan 27 i kommissionens förslag av den 20 juni 1973 KOM(73) 950 slutlig.

28 Se särskilt dom av den 22 november 2017, Cussens m.fl. (C?251/16, EU:C:2017:881, punkt 31 och följande punkter).