

Voorlopige editie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT

van 23 april 2020 (1)

Zaak C-312/19

XT,

in tegenwoordigheid van:

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[verzoek van de Lietuvos vyriausiosios administracinės teisės (hoogste bestuursrechter, Litouwen) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Belastingwetgeving – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 9, lid 1 – Begrip ‚belastingplichtige‘ – Potentiële belastingplichtige – Rechtsbevoegdheid – Toerekening van een handeling aan een belastingplichtige – Gezamenlijk handelen van meerdere personen – Handelen van een stille maatschap”

I. Inleiding

1. In het onderhavige geval hebben twee personen een bouwproject voor de oprichting van meerdere gebouwen voorbereid en uitgevoerd, waarbij evenwel slechts één van hen – verzoeker in het hoofdgeding – actief naar buiten is getreden. Zijn zakenpartner daarentegen heeft louter financieel bijgedragen (ten belope van 70 %) in de aanschaffingskosten, maar was betrokken bij de projectkeuzen en ontving na de beëindiging van het gezamenlijke project en de verkoop door verzoeker in het hoofdgeding van de opgerichte gebouwen een daarmee evenredig deel.

2. Wanneer twee personen onderling samenwerken maar slechts één van hen in eigen naam naar buiten treedt, wie is er dan de belastingplichtige die de handelingen verricht en de verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde (btw) dient te voldoen? Het antwoord is niet alleen van belang voor de belastingschuld van degene die de handeling verricht, maar ook voor de aftrek van de voorbelasting door degene ten behoeve van wie de handeling is verricht. Die laatste dient daarvoor namelijk te beschikken over een factuur waarop de naam en het adres van de verkopende belastingplichtige staat vermeld.

3. De tot dusver gewezen uitspraken van het Hof hadden geen betrekking op het geval waarin een persoon op de achtergrond (stil) participeert in een activiteit die door een andere persoon in eigen naam wordt verricht. Het Hof heeft zich enkel gebogen over de vraag omtrent de (evenredige) aftrek van voorbelasting door een eigenaar met een evenredig aandeel in een mede-eigendom wanneer er sprake is van een aan de twee mede-eigenaren gerichte factuur.⁽²⁾ Derhalve biedt dit geval de mogelijkheid de heel fundamentele kwestie die ziet op de identificatie van de belastingplichtige, nader te bekijken in gevallen waarin ook derden in de activiteiten van de belastingplichtige participeren.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

4. Het Unierechtelijke kader is vastgesteld in artikel 9, lid 1, artikel 193 en artikel 287 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde⁽³⁾ (hierna: „btw-richtlijn”).

5. Artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„1. Als ‚belastingplichtige’ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. [...]”

6. Artikel 193 van de btw-richtlijn betreft de tot voldoening van de btw gehouden persoon en bepaalt in de voor de betwiste jaren geldende versie ervan het volgende:

„De btw is verschuldigd door de belastingplichtige die een belastbare goederenlevering of een belastbare dienst verricht [...]”

7. Artikel 287, nr. 11, van de btw-richtlijn bevat de zogenaamde vrijstelling voor kleine ondernemingen en luidt als volgt:

„De lidstaten die na 1 januari 1978 zijn toegetreden, kunnen een vrijstelling van belasting toekennen aan belastingplichtigen met een jaarlijkse omzet die ten hoogste gelijk is aan de tegenwaarde in de nationale munteenheid van de volgende bedragen tegen de op de dag van hun toetreding geldende omrekeningskoers:

[...]

11. Litouwen: EUR 29 000;

[...]”

B. Litouws recht

8. Artikel 2, lid 15, van de Lietuvos Respublikos pridėjimas vertės mokesčio įstatymas (wet van de Republiek Litouwen inzake belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wet”) bepaalt het volgende:

„Onder ‚belastingplichtige van de Republiek Litouwen’ wordt verstaan een rechtspersoon of een natuurlijke persoon van de Republiek Litouwen die economische activiteiten van enige soort verricht, alsmede een in de Republiek Litouwen opgerichte instelling voor collectieve belegging die niet de hoedanigheid van rechtspersoon heeft en als investeringsfonds handelt.”

9. Artikel 71, lid 1, van de btw-wet is verwoord als volgt:

„De verplichting zich voor btw-doeleinden te registreren en de btw te berekenen, alsook deze aan de staatsbegroting te betalen, berust bij de belastingplichtigen die goederenleveringen of diensten in het binnenland verrichten [...]. Een persoon die verplicht is zich voor btw-doeleinden te registreren, moet een aanvraag tot registratie voor btw-doeleinden indienen.”

10. Artikel 71, lid 2, van de btw-wet bepaalt in afwijking daarvan het volgende:

„Niettegenstaande lid 1 van [artikel 71 van de btw-wet] hoeft een op het grondgebied van de Republiek Litouwen gevestigde belastingplichtige geen aanvraag tot registratie voor btw-doeleinden in te dienen en btw te berekenen en te betalen aan de staatsbegroting overeenkomstig de wet [...], indien de tegenprestatie voor de goederen en (of) diensten die bij de verrichting van economische activiteiten op het grondgebied zijn geleverd en (of) verricht (over de laatste 12 maanden) niet meer beloopt dan een totaalbedrag van 155 000 [Litouwse litas (LTL)]. Het berekenen van de btw moet aanvangen vanaf de maand waarin deze grens is overschreden. Over de geleverde goederen en verrichte diensten waarvoor de tegenprestatie het gespecificeerde bedrag van 155 000 LTL niet heeft overschreden, wordt geen btw berekend. [...]

III. Hoofddeding

11. Verzoeker in het hoofddeding (hierna: „verzoeker”) en een andere natuurlijke persoon (hierna: „zakenpartner”) hebben op 19 februari 2010 een maatschapovereenkomst gesloten teneinde samen te werken aan de bouw van residentieel onroerend goed in of rond Vilnius (Litouwen).

12. Op 25 april 2010 hebben verzoeker en zijn zakenpartner samen besloten een perceel landbouwgrond van 0,5 ha te kopen in het district Vilnius. Op 27 april 2010 hebben verzoeker en de eigenaren van dat perceel een koopovereenkomst voor dat perceel getekend. De zakenpartner heeft 70 % en verzoeker 30 % van de verkoopsom betaald. Zij hebben ervoor gekozen de eigendom van het perceel op verzoekers naam te registreren.

13. Op 5 mei 2010 hebben verzoeker en zijn zakenpartner besloten een complex van vijf gebouwen te bouwen, verzoeker te belasten met het regelen van alle benodigde bouwdocumenten en de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid Konsela (hierna: „Konsela UAB”), waarvan verzoeker directeur was, als bouwmanager aan te wijzen.

14. Op 2 november 2010 heeft verzoeker van het gemeentebestuur van het district Vilnius een op zijn naam afgegeven bouwvergunning ontvangen waarin toestemming wordt gegeven voor de bouw op het perceel van vijf gebouwen. Op 22 april 2010 werd de bouwovereenkomst gesloten en door verzoeker ondertekend als afnemer en vertegenwoordiger van Konsela UAB. De aannemer heeft een btw-factuur uitgereikt op 15 februari 2011 voor de bouw van gebouw nr. 1 tot en met gebouw nr. 4, en op 11 februari 2013 voor de bouw van gebouw nr. 5.

15. Op 2 december 2010 besloten verzoeker en zijn zakenpartner om gebouw nr. 1 samen met een deel van het perceel te verkopen en om het ontvangen bedrag te gebruiken voor de bouw. Die onroerende zaak werd op 14 december 2010 verkocht op basis van een koopovereenkomst tussen verzoeker en de kopers (natuurlijke personen).

16. Op 10 januari 2011 hebben verzoeker en zijn zakenpartner een overeenkomst tot beëindiging van de maatschapovereenkomst van 19 februari 2010 en tot verdeling van de bezittingen en de schulden gesloten. Op grond van deze overeenkomst werd besloten de

maatschap te beëindigen en het recht op de voortgebrachte vermogensbestanddelen (gebouw nr. 4 en gebouw nr. 5) aan de zakenpartner toe te kennen. Verder verbond verzoeker zich ertoe om zijn zakenpartner vóór 2017 het verschil tussen zijn inbreng en het door hem ontvangen aandeel in de gezamenlijke vermogensbestanddelen ten bedrage van 300 000 LTL (86 886 EUR) terug te betalen.

17. Gebouw nr. 2 en gebouw nr. 3 kwamen op grond van die overeenkomst aan verzoeker toe en werden samen met de daarvoor bestemde delen van het perceel verkocht op respectievelijk 30 mei 2011 en 13 november 2012.

18. Op 1 februari 2013 hebben verzoeker en zijn zakenpartner een akte van eigendomsoverdracht (authentieke akte) opgesteld waarin, gelet op de overeenkomst van 10 januari 2011, werd vastgelegd dat verzoeker gebouw nr. 4 en gebouw nr. 5 samen met de daarvoor bestemde delen van het perceel aan zijn zakenpartner zou overdragen.

19. Op 6 februari 2013 hebben verzoeker en zijn zakenpartner op basis van de maatschapovereenkomst van 19 februari 2010 besloten dat verzoeker gebouw nr. 5 en het daarvoor bestemde deel van het perceel, dat op zijn naam stond geregistreerd, zou verkopen en het ontvangen bedrag onmiddellijk aan zijn zakenpartner zou doorstorten. Die onroerende zaak werd op basis van een koopovereenkomst van 13 februari 2013 aan een in Litouwen gevestigde rechtspersoon verkocht.

20. Verzoeker en zijn zakenpartner hebben die op 14 december 2010, 30 mei 2011, 13 november 2012 en 13 februari 2013 voltrokken verkopen van onroerende zaken niet aangemerkt als aan btw onderworpen (economische) activiteiten. Daarom hebben zij de door de kopers te betalen btw niet berekend en opgevoerd, hebben zij geen btw aangegeven en betaald, en hebben zij geen btw in aftrek gebracht.

21. Na een bij verzoeker uitgevoerde belastinginspectie die betrekking had op de inkomstenbelasting en de btw voor 2010 tot en met 2013, heeft de plaatselijke belastingdienst de betwiste leveringen als één enkele aan de btw onderworpen activiteit aangemerkt en verzoeker aangemerkt als belastingplichtige die voor al die leveringen was gehouden tot voldoening van de btw.

22. De plaatselijke belastingdienst heeft bij het berekenen van de verschuldigde btw op eigen initiatief verzoekers recht op aftrek van btw over de door Konsela UAB uitgereikte btw-facturen erkend, en heeft de betwiste verschuldigde btw-bedragen berekend na aftrek van de btw over de verwerving (de bouw) van de betrokken gebouwen.

23. Verzoeker werd verzocht een bedrag van 39 586,71 EUR aan berekende btw en een bedrag van 11 695 EUR aan verdragingsrente over de verschuldigde btw te betalen. Op 3 november 2015 heeft de Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (belastinginspectie Vilnius) de btw-aanslag bevestigd. Het bezwaar tegen deze beslissing werd door de Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (nationale belastinginspectie bij het ministerie van Financiën van de Republiek Litouwen) bij beslissing van 3 maart 2016 afgewezen.

24. De vervolgens door verzoeker aangewende rechtsmiddelen zijn afgewezen bij beslissing van de Mokestinė ginčų komisija (commissie voor belastinggeschillen) van 18 juli 2016 en bij vonnis van de Vilniaus apygardos administracinis teismas (bestuursrechter in eerste aanleg Vilnius, Litouwen). Tegen dat vonnis heeft verzoeker hoger beroep ingesteld bij de Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (hoogste bestuursrechter, Litouwen).

IV. Verzoek om een prejudiciële beslissing en procedure bij het Hof

25. Bij beslissing van 10 april 2019 heeft de Lietuvos vyriausiosios administracinės teisės teismas het Hof krachtens artikel 267 VWEU verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moeten artikel 9, lid 1, en artikel 193 van [de btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat in omstandigheden als in casu, een natuurlijke persoon als verzoeker niet kan worden geacht de desbetreffende (economische) activiteit ‚zelfstandig‘ te hebben uitgeoefend en als enige de btw over de betwiste leveringen te moeten betalen, of is, met andere woorden, voor de toepassing van artikel 9, lid 1, en artikel 193 van de btw-richtlijn de tot de betrokken verplichtingen gehouden belastingplichtige de maatschap (de deelgenoten in de maatschap gezamenlijk; in casu verzoeker en zijn zakenpartner gezamenlijk) – die naar nationaal recht niet als een belastingplichtige wordt aangemerkt en geen rechtspersoonlijkheid bezit – en niet alleen een natuurlijke persoon zoals verzoeker?

2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, moet artikel 193 van de btw-richtlijn dan aldus worden uitgelegd dat in omstandigheden als in casu, elke deelgenoot in de maatschap (in casu verzoeker en zijn zakenpartner) – welke maatschap naar nationaal recht niet wordt beschouwd als een belastingplichtige en geen rechtspersoonlijkheid bezit – afzonderlijk btw moet betalen over het aandeel in elke betaling die zij als tegenprestatie voor de belastbare levering van onroerende zaken hebben ontvangen (of nog moeten ontvangen of die nog verschuldigd is)? Moet artikel 287 van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat in omstandigheden als in casu, de in die bepaling bedoelde jaarlijkse omzet wordt vastgesteld op basis van de algehele opbrengst van de activiteit van de maatschap (die de deelgenoten in de maatschap gezamenlijk hebben ontvangen)?”

26. In de procedure bij het Hof hebben alleen de Republiek Litouwen en de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend.

V. Juridische beoordeling

A. Eerste vraag en eerste deel van de tweede vraag: wie is de belastingplichtige in het onderhavige geval?

27. Met zijn eerste vraag en het eerste deel van de tweede vraag – die tezamen kunnen worden behandeld – wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen wie in het onderhavige geval overeenkomstig artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn de belastingplichtige is die de btw over de leveringen van de onroerende zaken moet voldoen.

28. In aanmerking komen alleen verzoeker (volgens de Litouwse belastingdienst), de vennootschap van verzoeker en zijn zakenpartner (tot op zekere hoogte volgens de Commissie), verzoeker en zijn zakenpartner tezamen (veeleer de zienswijze van de verwijzende rechter) of – in elk geval deels – uitsluitend de zakenpartner (ook tot op zekere hoogte, aldus de Commissie).

29. De beantwoording van die vraag veronderstelt dat er bij ten minste één van de vier varianten (verzoeker, zakenpartner, vennootschap van verzoeker en zakenpartner, verzoeker en zakenpartner tezamen) überhaupt sprake is van een belastingplichtige in de zin van de btw-richtlijn (zie onder 1). De daarbij aansluitende vraag is aan de hand van welke criteria in het onderhavige geval dient te worden vastgesteld wie van de in aanmerking komende belastingplichtigen de btw over de verkoop van de onroerende zaken moet voldoen. Die vraag komt er in essentie op neer te weten aan wie van de in aanmerking komende belastingplichtigen de concrete handelingen dienen te worden toegerekend (zie onder 2).

1. **Potentiële belastingplichtigen**

30. Overeenkomstig artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn wordt als „belastingplichtige” beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.(4)

31. Volgens de rechtspraak van het Hof wordt door de in artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn gebruikte bewoordingen, met name „eenieder”, het begrip „belastingplichtige” ruim gedefinieerd.(5) Daarbij wordt de nadruk gelegd op de zelfstandigheid in de uitoefening van een economische activiteit, in die zin dat alle natuurlijke personen en – zowel publiekrechtelijke als privaatrechtelijke – rechtspersonen en entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid die objectief gezien de criteria van die bepaling vervullen, als btw-plichtigen worden beschouwd.(6)

32. Om vast te stellen of een economische activiteit zelfstandig wordt verricht, moet volgens het Hof daarom worden nagegaan of de betrokken persoon zijn activiteit in eigen naam, voor eigen rekening en onder zijn eigen verantwoordelijkheid verricht, en of hij het aan die activiteiten verbonden economische risico draagt.(7)

33. Dat laatste ziet weliswaar voornamelijk op de vraag aan welke concrete persoon de handeling moet worden toegerekend en niet zozeer op de hoedanigheid van belastingplichtige, maar is volgens de rechtspraak van het Hof een basisvoorwaarde om te kunnen spreken van een economische activiteit in de zin van artikel 9 van de btw-richtlijn. Niet van doorslaggevend belang daarentegen is in welke rechtsvorm die activiteiten worden verricht (natuurlijke persoon, rechtspersoon of personenvennootschap), en of naar nationaal recht aan die rechtsvorm eigen rechtspersoonlijkheid wordt toegekend.(8)

34. Een economische activiteit veronderstelt evenwel dat het nationale rechtssysteem de mogelijkheid biedt om in het rechtsverkeer (economisch) te handelen.(9) Uitsluitend lichamen die rechten en plichten kunnen hebben en dus rechtsbevoegdheid bezitten, zijn in staat in het rechtsverkeer te handelen.

35. Natuurlijke en rechtspersonen bezitten per definitie rechtsbevoegdheid. Ook andere lichamen (dat wil zeggen andere vormen om naar buiten te treden) kunnen die bevoegdheid volgens hun nationale rechtssysteem bezitten zonder dat zij – zoals het Hof terecht benadrukt – eigen rechtspersoonlijkheid hoeven te hebben. Zonder eigen rechtsbevoegdheid is het evenwel niet mogelijk belastingplichtige in de zin van de btw-richtlijn te zijn.

36. Ten eerste kan daarvoor steun worden gevonden in de rechtspraak van het Hof die ziet op belastbare handelingen. Daarin benadrukt het Hof dat een belastingplichtige slechts een belastbare handeling kan stellen wanneer er een rechtsbetrekking bestaat tussen de betrokkenen waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld.(10) Een rechtsbetrekking kan echter slechts worden aangegaan door een persoon die ook rechtsbevoegdheid bezit.

37. Ten tweede vindt deze redenering steun in de rechtspraak van het Hof inzake de rol die de belastingplichtige binnen het btw-stelsel speelt.(11) In dat verband heeft het Hof geoordeeld dat aan de belastingplichtige de taak van belastingontvanger voor rekening van de staat toevalt.(12) Evenwel is slechts een lichaam met rechtsbevoegdheid in staat belastingen op een factuur te vermelden, via de prijs te innen of afdwingbaar te maken.

38. Voor zover de Commissie daartegenover stelt dat het Hof een uit een samenlevingscontract/huwelijk voortvloeiende gemeenschap (zonder rechtsbevoegdheid) reeds als belastingplichtige heeft erkend(13), dient dat te worden tegengesproken.

39. De door de Commissie genoemde uitspraak van het Hof(14) had immers geen betrekking op de vraag wie in dat geval als belastingplichtige de btw moest voldoen. Het betrof daarentegen een geval van mede-eigendom naar Duits recht waarbij meerdere personen een aandeel in de eigendom van een zaak bezaten. De gemeenschap van deelgenoten was niet meer dan een zakenrechtelijke band tussen de deelgenoten en de zaak, en kon niet als zodanig in het rechtsverkeer handelen.(15) Een van de mede-eigenaren was evenwel reeds een belastingplichtige en wilde de voorbelasting die was geheven over de bouwkosten van een voor bedrijfsdoeleinden gebruikt gedeelte van de onroerende zaak, in aftrek brengen.

40. In die zaak HE heeft het Hof met betrekking tot de vraag ten behoeve van wie de handelingen waren verricht, geoordeeld dat de tussen de twee echtgenoten ontstane gemeenschap van deelgenoten noch een vennootschap met rechtspersoonlijkheid, noch een lichaam was dat zelfs zonder rechtspersoonlijkheid feitelijk bevoegd was om zelfstandig te handelen, hetgeen tot de slotsom leidde dat de gemeenschap geen economische activiteit had uitgeoefend.(16) Het waren daarentegen de mede-eigenaren die moesten worden aangemerkt als degenen ten behoeve van wie de handelingen waren verricht.(17) Derhalve heeft het Hof er juist op gewezen – en terecht overigens – dat een samenwerkingsvorm zonder rechtsbevoegdheid (namelijk een gemeenschap zonder handelingsbevoegdheid) geen belastingplichtige kan zijn.

41. Voor de hoedanigheid van belastingplichtige in de zin van de btw-richtlijn is dus een bepaalde rechtsbevoegdheid vereist. In het onderhavige geval bezitten verzoeker op zich, de zakenpartner op zich, alsook verzoeker samen met zijn zakenpartner als natuurlijke personen rechtsbevoegdheid en voldoen zij dus zonder twijfel aan die voorwaarde.

42. Het is evenwel onduidelijk of de samenwerkingsvorm tussen verzoeker en zijn zakenpartner over die bevoegdheid beschikt. Of een dergelijke samenwerkingsvorm daadwerkelijk in het rechtsverkeer kan handelen dan wel of het veeleer om een stille maatschap gaat, die niet naar buiten kan treden, is een vraag die de verwijzende rechter overeenkomstig het nationale rechtssysteem dient te beantwoorden. Zo zou het kunnen gaan om een stille personenvennootschap waarbij de zakenpartner louter financieel – in de onderlinge verhouding tot verzoeker – in de activiteiten van verzoeker heeft geparticipeerd en verzoeker (en niet de vennootschap) naar buiten treedt.

43. Wanneer de in het onderhavige geval aan de orde zijnde vorm van samenwerking tussen verzoeker en zijn zakenpartner volgens het nationale rechtssysteem als zodanig rechtsbetrekkingen kan aangaan, kan ook die samenwerkingsvorm belastingplichtige zijn. Heeft de samenwerkingsvorm die bevoegdheid op grond van dat rechtssysteem echter niet (zoals bijvoorbeeld in Duitsland overeenkomstig § 230 van het Duitse wetboek van koophandel het geval is voor de „stille Gesellschaft”), dan kan deze vorm geen belastingplichtige zijn.

2. Toerekening van de concrete handelingen aan een van de belastingplichtigen

44. Een andere vraag is aan wie van de drie of vier in aanmerking komende belastingplichtigen de belastbare handelingen in casu dienen te worden toegerekend, waardoor die persoon ertoe gehouden is de btw te voldoen.

45. Als uitgangspunt kan naar de reeds vermelde rechtspraak (zie hierboven punten 31 en 32) worden teruggegrepen. Volgens die rechtspraak moet om vast te stellen of een economische activiteit zelfstandig wordt verricht, worden nagegaan of de betrokken persoon zijn activiteiten in eigen naam, voor eigen rekening en onder zijn eigen verantwoordelijkheid verricht, en of hij het aan die activiteiten verbonden risico draagt.⁽¹⁸⁾ Uiteindelijk kan in het geval van meerdere in aanmerking komende belastingplichtigen steeds immers slechts één enkele belastingplichtige aan die criteria voldoen. Bij mijn weten is het niet mogelijk tegelijkertijd volledig in eigen naam en in naam van iemand anders te handelen.

46. Deze door het Hof ontwikkelde criteria garanderen bovendien dat de afnemer rechtszekerheid heeft over de uitoefening van zijn eventueel recht op aftrek van voorbelasting. Overeenkomstig artikel 226, punt 5, van de btw-richtlijn heeft hij daarvoor immers een factuur met vermelding van de volledige naam en het volledige adres van de belastingplichtige nodig. Om de informatie op de factuur te kunnen verifiëren, dient hij evenwel te weten wie jegens hem heeft gehandeld (dat wil zeggen naar buiten is getreden).

47. Derhalve dient in het onderhavige geval te worden onderzocht wie overeenkomstig die criteria de opgerichte gebouwen aan de betrokken kopers heeft geleverd.

48. Volgens de verwijzende rechter heeft verzoeker de onroerende zaken uitsluitend in eigen naam gekocht, stond hij als enige eigenaar in het kadaster geregistreerd, heeft hij de bouwvergunning alleen aangevraagd en verkregen, de opgerichte gebouwen ook uitsluitend in eigen naam verkocht en dienovereenkomstig facturen uitgereikt. Zelfs wanneer het samenwerkingsverband tussen verzoeker en zijn zakenpartner naar nationaal recht rechtsbevoegdheid bezat, is het in het rechtsverkeer evenwel niet in eigen naam opgetreden. Aangezien aan het samenwerkingsverband tussen verzoeker en zijn zakenpartner een einde werd gemaakt op 10 januari 2011, is het ook moeilijk voorstelbaar dat het nog handelingen zou hebben verricht in mei 2011, november 2012 en februari 2013. Verzoeker en zijn zakenpartner zijn evenmin gezamenlijk opgetreden, noch vóór noch na de beëindiging van hun samenwerkingsverband. Derhalve volgt reeds uit deze omstandigheden dat in het onderhavige geval enkel verzoeker als belastingplichtige heeft gehandeld.

49. De onderling afgesproken winst- en verliesparticipatie van de zakenpartner doet niets af aan deze slotsom. Anders dan de verwijzende rechter en de Commissie menen, houdt een intern afgesproken financiële participatie van een derde niet in dat degene die naar buiten treedt (in casu verzoeker) niet langer zelfstandig optreedt. Veeleer heeft hij, in eerste instantie althans, uitsluitend voor eigen rekening en voor eigen risico gehandeld en is hij derhalve de belastingplichtige die de uit de verrichte handelingen voortvloeiende btw dient te voldoen.

50. Verzoeker kan slechts op een later tijdstip een deel van het risico aan een andere persoon overdragen of de winst met een andere persoon delen. Voor zover de verwijzende rechter blijkt geeft van onbehagen bij de gedachte dat alleen verzoeker alle btw dient te betalen, verliest hij uit het oog dat de zakenpartner afhankelijk van de uitwerking van de onderlinge afspraken ook in deze extra projectkosten dient bij te dragen. Indien bij de onderlinge afspraken geen rekening is gehouden met de verdeling van die kosten, gaat het louter om de vraag op welke manier die afspraken moeten worden uitgelegd. Die problematiek is evenwel niet van invloed op de btw-identificatie van degene die daadwerkelijk als belastingplichtige handelt.

51. Evenmin relevant in dat verband is het door de verwijzende rechter aangehaalde gegeven dat de belastingdienst voor de inkomstenbelasting bepaalde opbrengsten aan de zakenpartner heeft toegerekend. De nationaalrechtelijke inkomstenbelasting en de Unierechtelijke btw dienen uiteenlopende doelen. Zo worden in de inkomstenbelasting doorgaans ook inkomsten belast van niet-zelfstandig handelende personen zoals werknemers, die door de btw-richtlijn (artikel 10) uitdrukkelijk als belastingplichtigen worden uitgesloten.

52. Bovendien doet de (onderling afgesproken) latere mogelijkheid om een deel van het risico af te schuiven op een derde als zodanig niet af aan het feit dat in eerste instantie voor eigen rekening is gehandeld. Dat kan worden geïllustreerd aan de hand van het voorbeeld van een verzekeringsmaatschappij. Zelfs indien een verzekeringsmaatschappij alle economische risico's dekt die aan een handeling van een onderneming zijn verbonden, doet dat niet af aan het feit dat de handelende onderneming de belastingplichtige is. De omstandigheid dat de onderneming het verzekerde verliesrisico, wanneer het zich voordoet, kan overdragen, maakt de verzekeringsmaatschappij daarom niet tot belastingplichtige ten aanzien van deze handeling. Hetzelfde zou gelden voor een interne winstparticipatie van de verzekeringsmaatschappij.

53. Ook uit artikel 132, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn blijkt dat interne samenwerkingsvormen zelf handelingen dienen te verrichten om als belastingplichtige te worden beschouwd. Dat is evenwel precies wat in dit geval ontbreekt. De uitgaande handelingen, namelijk de verkoop van de opgerichte gebouwen, zijn volgens de meegedeelde feiten uitsluitend door verzoeker verricht en niet door het samenwerkingsverband tussen verzoeker en zijn zakenpartner.

54. Het door de verwijzende rechter benadrukte feit dat de zakenpartner in de onderlinge verhouding tot verzoeker bij de zakelijke beslissingen betrokken is geweest, kan evenmin afdoen aan die slotsom. Die betrokkenheid sorteert geen externe effecten en kan derhalve ook geen invloed uitoefenen op de hoedanigheid van belastingplichtige van de persoon die naar buiten treedt. Ten eerste is het nauwelijks mogelijk om de bepalende invloed van een derde die in dit verband nodig zou zijn, vast te stellen op een manier die rechtszekerheid biedt. Ten tweede is de afnemer niet eens in staat die interne invloed te herkennen, waardoor zijn aftrek van voorbelasting wegens het ontbreken van een rechtsgeldige factuur te allen tijde in het gedrang zou komen. Dat zou haaks staan op het idee van een eenvoudig en doelmatig btw-stelsel.⁽¹⁹⁾

55. Zoals het Hof bovendien reeds heeft geoordeeld, volstaat „een zekere samenwerking” niet om de zelfstandigheid van de handelende persoon in twijfel te trekken.⁽²⁰⁾ Ook de bepalende rol die een persoon bij de productie speelt, kan niet afdoen aan de vaststelling dat personen hun activiteiten zelfstandig verrichten, daar zij elk in eigen naam, voor eigen rekening en onder hun eigen verantwoordelijkheid handelen.⁽²¹⁾ In die context heeft het Hof eveneens personen die jegens hun leveranciers, jegens overheidsinstanties en tot op zekere hoogte jegens hun klanten als zodanig autonoom naar buiten traden, als btw-plichtige zelfstandige ondernemers aangemerkt, ondanks het feit dat zij grotendeels onder een gemeenschappelijke merknaam handelden via een door hen gehouden kapitaalvennootschap.⁽²²⁾ Deze zienswijze geldt uiteraard ook voor het onderhavige geval, waarin verzoeker jegens de verkoper van het perceel, vervolgens jegens het tot verlening van bouwvergunningen bevoegde gezag en later jegens zijn kopers zelfstandig naar buiten is getreden.

56. De relevantie van het naar buiten treden wordt bovendien verduidelijkt door de in de btw-richtlijn opgenomen bepalingen met betrekking tot de commissie bij aankoop of verkoop [artikel 14, lid 2, onder c), en artikel 28]. Met name artikel 28 van de btw-richtlijn⁽²³⁾ maakt duidelijk dat niet zozeer het voor eigen rekening handelen als wel het in eigen naam handelen beslissend is. Zelfs wanneer de handelende persoon in eigen naam maar voor rekening van een derde handelt, verricht hij immers een levering of dienst en blijft hij in dit verband een zelfstandige

belastingplichtige.

57. Dat zou met name van belang kunnen zijn waar het gaat om de beëindigingsovereenkomst van 10 januari 2011 en de op gebouw nr. 4 en gebouw nr. 5 betrekking hebbende akte van eigendomsoverdracht van 1 februari 2013. De latere verkoop van gebouw nr. 5 door verzoeker aan een derde zou namelijk ook als een verkoop in commissie als bedoeld in artikel 14, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn kunnen worden aangemerkt.

58. Zelfs verkopen in commissie zouden in het onderhavige geval evenwel niets afdoen aan verzoekers hoedanigheid van zelfstandig handelende belastingplichtige. Bij de verkoop van de gebouwen heeft verzoeker ofwel in eigen naam en voor eigen rekening (verkopen in eigen naam), ofwel in eigen naam maar voor rekening van een derde (verkopen in commissie) gehandeld.

3. ***Tussenconclusie***

59. Derhalve kan verzoeker in het onderhavige geval worden aangemerkt als de belastingplichtige die daadwerkelijk de btw moet betalen. Alleen hij heeft in eigen naam en voor eigen rekening (en mogelijk ook voor rekening van een derde), en daardoor voor eigen risico jegens zijn afnemers, gehandeld (hij is dus naar buiten getreden).

B. Tweede deel van de tweede vraag: berekening van de jaarlijkse omzet voor de toepassing van de vrijstelling voor kleine ondernemingen

60. Aangezien volgens het hier ingenomen standpunt enkel verzoeker als belastingplichtige kan worden aangemerkt, hoeft het tweede deel van de tweede vraag niet te worden beantwoord.

61. Slechts voor het geval het Hof van oordeel zou zijn dat ofwel de (stille) personenvennootschap van verzoeker en zijn zakenpartner, ofwel deze twee personen elk afzonderlijk als belastingplichtige in aanmerking komen, dient die vraag subsidiair te worden beantwoord. Het betreft de vraag op welke manier de jaarlijkse omzet voor de vrijstelling voor kleine ondernemingen moet worden berekend ingeval meerdere personen bij het verrichten van de handelingen betrokken zijn.

62. Zoals de Commissie wat dat betreft terecht aanvoert, ziet de vrijstelling voor kleine ondernemingen op de individuele belastingplichtige en zijn handelingen. Dat vloeit voort uit de bewoordingen en uit de geest en de doelstellingen van de in artikel 287 van de btw-richtlijn opgenomen belastingvrijstelling.

63. De in artikel 287 van de btw-richtlijn opgenomen vrijstelling is een subjectieve vrijstelling doordat zij niet objectief aan de aard van de activiteit, maar uitsluitend aan het persoonlijk niet bereiken van een omzetrempel door de individuele belastingplichtige wordt gekoppeld. Zoals het Hof reeds heeft overwogen⁽²⁴⁾, en ik bij andere gelegenheden reeds heb aangegeven⁽²⁵⁾, vormt administratieve vereenvoudiging de belangrijkste doelstelling van deze subjectieve belastingvrijstelling.

64. Zonder een dergelijke drempel zou de belastingdienst elke persoon die een economische activiteit in de zin van artikel 9 van de btw-richtlijn uitoefent – hoe beperkt ook – vanaf de eerste euro als belastingplichtige moeten behandelen. Die situatie zou niet alleen voor de belastingplichtige, maar ook voor de belastingdienst administratieve kosten met zich meebrengen waartegenover geen overeenkomstige belastinginkomsten staan.⁽²⁶⁾ Dat is nu juist wat de in artikel 287 van de btw-richtlijn opgenomen de?minimisdrempel beoogt te voorkomen.⁽²⁷⁾

65. Deze doelstelling geldt eveneens wanneer twee belastingplichtigen gezamenlijk – maar elk

voor eigen rekening – handelen zonder dat zij gezamenlijk als een zelfstandige belastingplichtige te beschouwen zijn. Hetzelfde kan worden gezegd wanneer als gevolg van een gezamenlijke activiteit een nieuwe belastingplichtige is ontstaan die vanwege de eigen rechtsbevoegdheid is te onderscheiden van de „oprichters” en die de de?minimisdrempel niet overschrijdt.

66. Wanneer de vennootschap van verzoeker en zijn zakenpartner de handelende belastingplichtige zou zijn, zouden dus voor de vaststelling van de jaarlijkse omzet in de zin van artikel 287 van de btw-richtlijn de handelingen van de vennootschap relevant zijn. Zijn verzoeker en zijn zakenpartner elk belastingplichtige in verhouding tot hun participatie in de gezamenlijke verrichtingen, dan dient de jaarlijkse omzet voor elk van hen afzonderlijk te worden bekeken. Voor zover de specifiek gekozen constructie niet kan worden geacht te zijn opgezet met het oog op misbruik(28), waarvoor er in het onderhavige geval geen aanwijzingen zijn, wordt deze conclusie niet ter discussie gesteld.

67. Subsidiair dient het tweede deel van de tweede vraag dan ook als volgt te worden beantwoord: artikel 287 van de btw-richtlijn houdt een subjectieve belastingvrijstelling in. De jaarlijkse omzet is dus de omzet die is behaald door de handelende belastingplichtige.

VI. Conclusie

68. Derhalve geef ik het Hof in overweging de vragen van de Lietuvos vyriausiosios administracinės apeliacinės instancijos teismas als volgt te beantwoorden:

„1) Artikel 9, lid 1, en artikel 193 van de btw-richtlijn moeten aldus worden uitgelegd dat de daarin bedoelde belastingplichtige in staat moet zijn rechtsbetrekkingen aan te gaan, de belasting over de toegevoegde waarde (btw) op een factuur te vermelden en deze te innen op basis van de afgesproken prijs. Dat veronderstelt dat hij overeenkomstig het nationale recht als zodanig in het rechtsverkeer kan handelen en dus rechtsbevoegdheid bezit.

2) Artikel 9, lid 1, en artikel 193 van de btw-richtlijn moeten aldus worden uitgelegd dat een potentiële belastingplichtige de betrokken economische activiteit ‚zelfstandig’ uitoefent wanneer hij – zoals in casu verzoeker – in eigen naam en voor eigen rekening (of voor rekening van een derde in het kader van een verkoop in commissie) handelt.”

1 Oorspronkelijke taal: Duits.

2 Arrest van 21 april 2005, HE (C?25/03, EU:C:2005:241).

3 PB 2006, L 347, blz. 1.

4 Zie bijvoorbeeld arresten van 12 oktober 2016, Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, punt 26); 29 september 2015, Gmina Wroc?aw (C?276/14, EU:C:2015:635, punt 27), en 29 oktober 2009, Commissie/Finland (C?246/08, EU:C:2009:671, punt 35).

5 Arresten van 12 oktober 2016, Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, punt 27), en 29 september 2015, Gmina Wroc?aw (C?276/14, EU:C:2015:635, punt 28).

6 Arresten van 12 oktober 2016, Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, punt 27), en 29 september 2015, Gmina Wroc?aw (C?276/14, EU:C:2015:635, punt 34).

7 Arresten van 12 oktober 2016, Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, punt 28), en 29 september 2015, Gmina Wroc?aw (C?276/14, EU:C:2015:635, punt 34). Zie in die zin ook arrest van 18 oktober 2007, Van der Steen (C?355/06, EU:C:2007:615, punt 23).

8 Dit is uitdrukkelijk opgenomen in arresten van 12 oktober 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, punt 27); 29 september 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, punt 28), en 21 april 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punt 54).

9 Het Hof spreekt van een lichaam dat zelfs zonder rechtspersoonlijkheid feitelijk de bevoegdheid heeft om zelfstandig te handelen – zie arrest van 21 april 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punt 54).

10 Arresten van 27 maart 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punt 29); 3 mei 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punt 27), en 3 maart 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punt 14). Het arrest van 29 oktober 2009, Commissie/Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, punt 43), heeft het zelfs over een transactie tussen partijen waarbij een prijs wordt bedongen. Een dergelijk transactie kan alleen maar worden gesloten door een persoon die rechtsbevoegdheid bezit.

11 Zie bijvoorbeeld arresten van 8 mei 2019, A-PAK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punt 22); 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punt 23); 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punt 21), en 20 oktober 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punt 25), alsook mijn conclusie in de zaak Dong Yang Electronics (C-547/18, EU:C:2019:976, punt 41).

12 Zie bijvoorbeeld arresten van 8 mei 2019, A-PAK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punt 22); 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punt 23); 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punt 21), en 20 oktober 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punt 25).

Zie in dat verband ook mijn conclusie in de zaak Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punt 21).

13 Tot staving van die stelling verwijst de Commissie naar het arrest van 21 april 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punt 58). Daarin staat uitdrukkelijk het volgende te lezen: „Bijgevolg moet op de tweede prejudiciële vraag worden geantwoord, dat wanneer een uit huwelijk voortvloeiende gemeenschap die geen rechtspersoonlijkheid heeft en niet zelf een economische activiteit uitoefent in de zin van de Zesde richtlijn, opdracht geeft voor een investeringsgoed, de mede-eigenaren in deze gemeenschap voor de toepassing van deze richtlijn als ontvangers van het goed of de dienst moeten worden aangemerkt.” Ik zie niet in op welke manier het Hof daarmee een uit huwelijk voortvloeiende gemeenschap als belastingplichtige zou hebben erkend.

14 Arrest van 21 april 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241).

15 Zie in dat verband ook de relevante vaststellingen van het Hof in het arrest van 21 april 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punt 32). De situatie zou anders zijn wanneer de mede-eigenaren een personenvennootschap oprichten die in het rechtsverkeer naar buiten kan treden en zelf handelingen kan verrichten. In dat geval is de personenvennootschap, gelet op het feit dat zij rechtsbevoegdheid bezit, degene die als belastingplichtige handelt.

16 Arrest van 21 april 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punt 54).

17 Arrest van 21 april 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punt 58).

18 Arresten van 12 oktober 2016, Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, punt 28), en 29 september 2015, Gmina Wroc?aw (C?276/14, EU:C:2015:635, punt 34). Zie ook arrest van 18 oktober 2007, Van der Steen (C?355/06, EU:C:2007:615, punt 23).

19 Zie in dat verband bijvoorbeeld overweging 5 van de btw-richtlijn.

20 Arrest van 12 oktober 2016, Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, punt 31), en ook in die zin de conclusie van advocaat-generaal Szpunar in de zaak Nigl (C?340/15, EU:C:2016:505, punt 21), volgens welke „[h]et feit dat [...] (nauw) [samen wordt gewerkt]” niet erop wijst dat er niet langer sprake is van een zelfstandige belastingplichtige.

21 Arrest van 12 oktober 2016, Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, punt 33).

22 Arrest van 12 oktober 2016, Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, punt 34).

23 Artikel 28 van de btw-richtlijn luidt als volgt: „Wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend op eigen naam, maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, wordt de betrokken belastingplichtige geacht deze dienst zelf te hebben afgenomen en te hebben verricht.”

24 Arresten van 2 mei 2019, Jarmuškien? (C?265/18, EU:C:2019:348, punt 37 in fine), en 26 oktober 2010, Schmelz (C?97/09, EU:C:2010:632, punt 63).

25 Conclusie in de zaak Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Cara?-Severin – Serviciul Inspec?ie Persoane Fizice en Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Timi?oara – Serviciul Solu?ionare Contesta?ii 1 (C?716/18, EU:C:2020:82, punten 22 e.v.) en conclusie in de zaak Schmelz (C?97/09, EU:C:2010:354, punt 33 in fine).

26 Zie ook expliciet arrest van 2 mei 2019, Jarmuškien? (C?265/18, EU:C:2019:348, punt 38).

27 Zie toelichting op artikel 25 (kleine ondernemingen) op blz. 27 van het voorstel van de Commissie van 20 juni 1973, COM(73) 950 def.

28 Zie in dat verband met name arrest van 22 november 2017, Cussens e.a. (C?251/16, EU:C:2017:881, punten 31 e.v.).