



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 23. april 2020¹

Sag C-312/19

XT

procesdeltagere:

**Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,
Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (øverste forvaltningsdomstol, Litauen))

»Anmodning om præjudiciel afgørelse – skattelovgivning – moms – direktiv 2006/112/EF – artikel 9, stk. 1 – begrebet »afgiftspligtig person« – evnen til at være en afgiftspligtig person – retsevne – henføring af transaktionen til en afgiftspligtig person – flere persons fælles handling – et internt selskabs handling«

I. Indledning

1. I den foreliggende sag planlagde og gennemførte to personer et byggeprojekt med flere bygninger, men kun den ene – sagsøgeren i hovedsagen – optrådte aktivt udadtil. Hans forretningspartner derimod deltog kun finansielt med 70% af anskaffelsesomkostningerne, men var dog involveret i projektbeslutninger og modtog efter afslutningen af det fælles projekt og sagsøgerens salg af de opførte bygninger en tilsvarende andel.

2. Hvem er nu den leverende afgiftspligtige person, hvem påhviler momsens, når to personer handler i fællesskab, men kun en person optræder udadtil i eget navn? Svaret har ikke kun betydning for leverandørens afgiftsskyld, men også for ydelsesmodtagerens fradrag af indgående moms. Til dette formål skal modtageren nemlig bruge en faktura, hvor den sælgende afgiftspligtige persons navn og adresse skal være anført.

3. Domstolens hidtidige afgørelser vedrørte ikke det tilfælde, hvor nogen i baggrunden (dvs. stille) deltog i en aktivitet, som en anden udførte alene i eget navn. Domstolen har hidtil kun behandlet spørgsmålet om (forholdsmæssig) fradragsret for en medejer i et fælleseje ved hjælp af en faktura, der var stilet til begge medejere². Den foreliggende sag giver således anledning til at videreudvikle det meget principielle spørgsmål om bestemmelse af den afgiftspligtige person i tilfælde af, at også en tredjemand er involveret i dennes aktiviteter.

¹ – Originalsprog: tysk.

² – Dom af 21.4.2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241).

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

4. Den EU-retlige ramme bestemmes af artikel 9, stk. 1, artikel 193 og 287 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem³ (herefter »momsdirektivet«).

5. Momsdirektivets artikel 9, stk. 1, første punktum, er affattet således:

»1. Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. [...]«

6. Momsdirektivets artikel 193 omhandler den afgiftspligtige person og fastsætter i den affattelse, der er relevant for de omtvistede år:

»Momsen påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer eller ydelser [...]«

7. Momsdirektivets artikel 287, nr. 11), indeholder den såkaldte særordning for små virksomheder og fastsætter følgende:

»Medlemsstater, som er tiltrådt efter den 1. januar 1978, kan indrømme afgiftsfritagelse til afgiftspligtige personer, hvis årlige omsætning højst er lig med modværdien i national valuta af følgende beløb beregnet på grundlag af kursen på dagen for deres tiltrædelse: [...]«

11. Litauen: 29 000 EUR [...]«

B. Litauisk ret

8. Artikel 2, stk. 15, i Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Republikken Litauens momslov, herefter »momsloven«) fastsætter følgende:

»Ved »afgiftspligtig person i Republikken Litauen« forstås en i Republikken Litauen juridisk eller fysisk person, der udøver økonomisk virksomhed af enhver art, samt et kollektivt investeringsinstitut etableret i Republikken Litauen, der ikke har status som juridisk person og fungerer som en investeringsfond.«

9. Momslovens artikel 71, stk. 1, fastsætter:

»Forpligtelsen til at lade sig momsregistrere og beregne moms og betale den til statens budget påhviler de afgiftspligtige personer, der leverer varer og tjenesteydelser i indlandet [...] En person, som er pligtig til at lade sig momsregistrere, skal indlevere en ansøgning om momsregistrering.«

3 – EUT 2006, L 347, s. 1.

10. Momslovens artikel 71, stk. 2, fastsætter afvigende herfra:

»Uanset stk. 1 i [momslovens artikel 71] skal en i Republikken Litauen afgiftspligtig person ikke indlevere en ansøgning om momsregistrering og beregne moms og betale den til statens budget efter reglerne i denne lov [...], når det samlede årlige vederlag for levering af varer og/eller tjenesteydelser på landets område under udøvelse af økonomisk aktivitet regnet inden for de sidste 12 måneder ikke overstiger 155 000 [litas (LTL)]. Der skal påbegyndes momsregning fra den måned, hvor denne grænse er blevet overskredet. Moms beregnes ikke for de leverede varer og tjenesteydelser, hvis vederlag ikke overstiger det fastsatte beløb på 155 000 LTL. [...]«

III. Tvisten i hovedsagen

11. Sagsøgeren i hovedsagen (herefter »sagsøgeren«) og en anden fysisk person (herefter »forretningspartneren«) indgik den 19. februar 2010 en aftale om en fælles aktivitet med henblik på at samarbejde om opførelsen af en beboelsesejendom i eller i nærheden af Vilnius (Litauen).

12. Den 25. april 2010 besluttede sagsøgeren og hans forretningspartner at købe en grund på 0,5 ha landsbrugsjord i Vilnius-distriktet. Den 27. april 2010 underskrev sagsøgeren og ejerne af denne grund en købsaftale vedrørende grunden. Forretningspartneren bidrog med 70% og sagsøgeren med 30% af transaktionsbeløbet. De besluttede sig for at registrere ejendomsretten til grunden i sagsøgerens navn.

13. Den 5. maj 2010 besluttede sagsøgeren og forretningspartneren at bygge et kompleks bestående af fem bygninger, at pålægge sagsøgeren at håndtere alle de krævede dokumenter i forbindelse med opførelsen og at udpege anpartsselskabet Konsela (herefter »Konsela UAB«), som sagsøgeren var direktør for, til at lede arbejdet.

14. Den 2. november 2010 modtog sagsøgeren en byggetilladelse udstedt i hans navn fra Vilnius-distrikttets kommune, som gav tilladelse til at opføre fem bygninger på grunden. Den 22. april 2010 blev kontrakten om opførelsesarbejdet indgået ved underskrifter af sagsøgeren som kunde og Konsela UAB's repræsentant. Entreprenøren udstedte en momsfaktura vedrørende opførelsen af bygning nr. 1-4 den 15. februar 2011 og for opførelsen af bygning nr. 5 den 11. februar 2013.

15. Den 2. december 2010 besluttede sagsøgeren og forretningspartneren at sælge bygning nr. 1 med en del af grunden og at anvende indtægten til byggeri. Denne ejendom blev solgt ved en købekontrakt af 14. december 2010, som blev indgået mellem sagsøgeren og køberne (fysiske personer).

16. Den 10. januar 2011 indgik sagsøgeren og forretningspartneren en aftale om ophør af aftalen om fælles aktivitet af 19. februar 2010 og om opdelingen af ejendomme og forpligtelser. Det blev i henhold til denne aftale besluttet at opsigte aftalen om fælles aktivitet og at tildele retten til producerede aktiver (bygning nr. 4 og nr. 5) til forretningspartneren, mens sagsøgeren forpligtede sig til inden 2017 at tilbagebetale forretningspartneren forskellen mellem dennes indskud og andelen af de modtagne fælles aktiver, svarende til 300 000 LTL (86 886 EUR).

17. Bygning nr. 2 og nr. 3 tilfaldt i henhold til denne aftale sagsøgeren og blev solgt den 30. maj 2011 og den 13. november 2012 sammen med de tilhørende dele af grunden.

18. Den 1. februar 2013 udarbejdede sagsøgeren og forretningspartneren et ejendomsoverdragelsesdokument (afhændelsesdokument), hvorefter sagsøgeren under henvisning til aftalen af 10. januar 2011 overførte bygning nr. 4 og nr. 5 sammen med de tilhørende dele af grunden til forretningspartneren.

19. Den 6. februar 2013 besluttede sagsøgeren og forretningspartneren i henhold til aftalen om fælles aktivitet af 19. februar 2010, at sagsøgeren skulle sælge bygning nr. 5 og den tilhørende del af grunden registreret i hans navn og med det samme overføre det modtagne beløb til forretningspartneren. Ved salgskontrakt af 13. februar 2013 blev denne faste ejendom solgt til en i Litauen etableret juridisk person.

20. Sagsøgeren og forretningspartneren anså ikke disse salg af fast ejendom, som blev foretaget den 14. december 2010, den 30. maj 2011, den 13. november 2012 og den 13. februar 2013, for momspligtig virksomhed, hvilket var årsagen til, at de ikke beregnede og identificerede momsen, som skulle betales af køberne, ikke anmeldte og betalte momsen og ikke anvendte momsfradrag.

21. Efter at have foretaget en afgiftsundersøgelse af sagsøgeren vedrørende personlig indkomstskat og moms for perioden 2010-2013 tariferede den lokale afgiftsmyndighed de omtvistede leveringer som én momspligtig aktivitet og afgjorde, at sagsøgeren som afgiftspligtig person var moms skyldig for alle disse leveringer.

22. Ved beregningen af den skyldige moms anerkendte den lokale afgiftsmyndighed af egen drift sagsøgerens ret til momsfradrag i henhold til de ovennævnte momsfakturaer udstedt af Konsela UAB og beregnede de omtvistede skyldige momsbeløb med fradrag af moms for erhvervelsen (opførelsen) af de ovennævnte bygninger.

23. Sagsøgeren blev opfordret til at betale den beregnede moms på 39 586,71 EUR plus morarenter på 11 695 EUR. Ved afgørelse af 3. november 2015 stadfæstede Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (skatte- og afgiftsinspektoratet i regionen Vilnius) afgiftsfastsættelsen. Ved afgørelse af 3. marts 2016 meddelte Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (det statslige afgifts- og skatteinspektorat under finansministeriet i Republikken Litauen) afslag på klagen over denne afgørelse.

24. Ved Mokestinių ginčų komisijos (skatteankenævnet) afgørelse af 18. juli 2016 og ved Vilniaus apygardos administracinis teismas' (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Vilnius, Litauen) afgørelse blev der meddelt afslag på sagsøgerens yderligere klager. Sagsøgeren har iværksat appel af dommen afsagt af Vilniaus apygardos administracinis teismas (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Vilnius) ved Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Litauens øverste forvaltningsdomstol).

IV. Anmodningen om præjudiciel afgørelse og retsforhandlingerne for Domstolen

25. Ved kendelse af 10. april 2019 har Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Litaens øverste forvaltningsdomstol) henhold til artikel 267 TEUF forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 9, stk. 1, og artikel 193 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem fortolkes således, at en fysisk person såsom sagsøgeren under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende ikke skal anses for »selvstændigt« at have udøvet den omhandlede (økonomiske) virksomhed og for selv at skulle betale merværdiafgiften på de omtvistede leveringer, dvs. med henblik på artikel 9, stk. 1, og artikel 193 i direktiv 2006/112/EF skal den fælles aktivitet/det fælles partnerskab (deltagerne i den fælles aktivitet kollektivt; i denne sag sagsøgeren og hans forretningspartner kollektivt) – som i henhold til national ret ikke anses for at være en afgiftspligtig person og ikke har status som juridisk person – da betragtes som værende den afgiftspligtige person, der har ansvaret for at opfylde de pågældende forpligtelser, og ikke alene en fysisk person såsom sagsøgeren?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende: Skal artikel 193 i direktiv 2006/112/EF fortolkes således, at momsen under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende skal betales individuelt af hver deltager (i denne sag sagsøgeren og hans forretningspartner) i den fælles aktivitet/det fælles partnerskab – som i henhold til national ret ikke anses for at udgøre en afgiftspligtig person og ikke har status som juridisk person – for hver betaling, de modtager i form af modydelse (eller som de vil modtage, eller som de har ret til) for afgiftspligtige leveringer af fast ejendom? Skal artikel 287 i direktiv 2006/112/EF fortolkes således, at den årlige omsætning som omhandlet i denne bestemmelse under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende skal fastlægges ved at tage hensyn til hele indtægten fra den fælles aktivitet (kollektivt oppebåret af deltagerne i den fælles aktivitet)?«

26. I proceduren for Domstolen har kun Republikken Litauen og Europa-Kommissionen afgivet skriftlige indlæg.

V. Retlig bedømmelse

A. Det første spørgsmål og den første del af det andet spørgsmål: Hvem er den rigtige afgiftspligtige person i det konkrete tilfælde?

27. Med det første spørgsmål og den første del af det andet spørgsmål, som kan behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvem der i det konkrete tilfælde i henhold til momsdirektivets artikel 9, stk. 1, er den afgiftspligtige person, som momsen af ejendomsleveringerne påhviler.

28. I betragtning kommer alene sagsøgeren (den litauiske afgiftsmyndigheds opfattelse), selskabet bestående af sagsøgeren og forretningspartneren (til dels Kommissionens opfattelse), sagsøgeren og forretningspartneren i fællesskab (i denne retning den forelæggende ret) eller – i det mindste delvis – forretningspartneren alene (til dels også Kommissionens opfattelse).

29. Besvarelsen af dette spørgsmål forudsætter, at mindst en af de fire varianter (sagsøgeren, forretningspartneren, selskabet bestående af sagsøgeren og forretningspartneren, sagsøgeren og forretningspartneren i fællesskab) kan tillægges evnen til overhovedet at være en afgiftspligtig person i momsdirektivets forstand (under 1). I forlængelse heraf opstår spørgsmålet, ud fra hvilke kriterier det i det konkrete tilfælde skal afgøres, hvilken af de afgiftspligtige personer, som kommer i betragtning, der skylder momsen af salget af ejendommene. Dette er i sidste ende et spørgsmål om at henhøre de konkrete transaktioner til en af de afgiftspligtige personer, der kommer i betragtning (under 2).

1. Evnen til at være en afgiftspligtig person

30. I henhold til momsdirektivets artikel 9, stk. 1, første punktum, anses for afgiftspligtig person enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed⁴.

⁴ – Jf. blot dom af 12.10.2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, præmis 26), af 29.9.2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, præmis 27), og af 29.10.2009, Kommissionen mod Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, præmis 35).

31. Ifølge Domstolens praksis giver de ord, der anvendes i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, herunder ordet »enhver«, begrebet »afgiftspligtig person« en bred fortolkning⁵. Fortolkningen er koncentreret om uafhængigheden under udøvelse af økonomisk virksomhed, således at enhver fysisk eller juridisk person – såvel offentligretlig som privat, og selv enheder uden status som juridisk person – der objektivt opfylder kriterierne i bestemmelsen, skal anses for momspligtige personer⁶.

32. For at fastslå, om økonomisk virksomhed bliver udøvet selvstændigt, skal det således – ifølge Domstolen – undersøges, om den pågældende person udøver sin virksomhed i eget navn, for egen regning og på eget ansvar, og om den pågældende selv bærer den økonomiske risiko, der er forbundet med udøvelsen af denne virksomhed⁷.

33. Det sidstnævnte vedrører ganske vist i højere grad henføringen af transaktionen til en konkret person og i mindre grad egenskaben af afgiftspligtig person, men det er dog ifølge Domstolens praksis en grundlæggende betingelse for en økonomisk aktivitet som omhandlet i momsdirektivets artikel 9. Derimod er det ikke afgørende, i hvilken retlig form disse aktiviteter udøves (fysisk person, juridisk person eller personselskab), og om denne retlige form i national ret tillægges status som juridisk person⁸.

34. Økonomisk aktivitet forudsætter imidlertid, at den pågældende nationale retsorden giver evne til at handle (økonomisk) i retshandler⁹. Det er imidlertid kun enheder, som er i stand til at bære rettigheder og pligter, dvs. har retsevne, der kan handle i retshandler.

35. Fysiske og juridiske personer har pr. definition retsevne. Andre enheder (dvs. andre handleformer) kan også have retsevne i henhold til den enkelte nationale retsorden, uden at de – som Domstolen med rette fremhæver – behøver at have status som juridisk person. Uden selvstændig retsevne kan man imidlertid ikke være en afgiftspligtig person i momsdirektivets forstand.

36. Dette bekræftes for det første af Domstolens praksis om, hvornår der foreligger en afgiftspligtig transaktion. Heri fremhæver Domstolen, at en afgiftspligtig transaktion forudsætter, at der foreligger et retsforhold mellem parterne, hvor ydelserne og vederlaget udveksles¹⁰. Et retsforhold kan imidlertid kun indgås af en person, som har retsevne.

37. For det andet bekræfter dette Domstolens praksis vedrørende en afgiftspligtig persons rolle i momssystemet¹¹. Her har Domstolen fastslået, at den afgiftspligtige person optræder som afgiftsopkræver for staten¹². Det er imidlertid kun en enhed med retsevne, der kan anføre afgifter på en faktura og indsamle dem ved hjælp af prisen eller fuldbyrde dem.

5 – Dom af 12.10.2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, præmis 27), og af 29.9.2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, præmis 28).

6 – Dom af 12.10.2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, præmis 27), og af 29.9.2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, præmis 34).

7 – Dom af 12.10.2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, præmis 28), og af 29.9.2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, præmis 34). I denne retning også dom af 18.10.2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, præmis 23).

8 – Således udtrykkeligt dom af 12.10.2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, præmis 27), af 29.9.2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, præmis 28), og af 21.4.2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, præmis 54).

9 – Domstolen taler om en enhed, der, selv om den ikke har retsevne, alligevel kan handle selvstændigt; jf. dom af 21.4.2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, præmis 54).

10 – Dom af 27.3.2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, præmis 29), af 3.5.2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, præmis 27), og af 3.3.1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, præmis 14). Dom af 29.10.2009, Kommissionen mod Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, præmis 43), taler sågar om en aftale mellem parterne om en pris. En sådan aftale kan imidlertid kun indgås af en person med retsevne.

11 – Jf. blot dom af 8.5.2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, præmis 22), af 23.11.2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, præmis 23), af 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, præmis 21), og af 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, præmis 25), samt mit forslag til afgørelse Dong Yang Electronics (C-547/18, EU:C:2019:976, punkt 41).

12 – Jf. blot dom af 8.5.2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, præmis 22), af 23.11.2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, præmis 23), af 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, præmis 21), og af 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, præmis 25). Jf. i denne forbindelse også mit forslag til afgørelse Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punkt 21).

38. Når Kommissionen heroverfor hævder, at Domstolen allerede har anerkendt et fællesskab af samboende/ægtefæller som afgiftspligtig person¹³, må dette bestrides.

39. Domstolens afgørelse¹⁴, som Kommissionen henviser til, vedrørte nemlig ikke spørgsmålet om, hvem der i det konkrete tilfælde er den afgiftspligtige person, som momsens påhviler. Den vedrørte derimod et tysk sameje, hvor flere personer ejede en genstand i sameje. Samejet var kun et medejerskab til en genstand, som ikke som sådant kunne handle i retshandler¹⁵. En af medejerne var imidlertid i forvejen en afgiftspligtig person og ønskede fradrag for moms af produktionsomkostningerne til en del af ejendommen, som blev anvendt erhvervs-mæssigt.

40. I den pågældende sag, HE-sagen, afgjorde Domstolen vedrørende spørgsmålet om, hvem der modtog transaktionerne, at samejet mellem ægtefællerne ikke selv havde udøvet nogen økonomisk virksomhed i form af et civilretligt selskab med selvstændig retsevne eller i form af en enhed, der, selv om den ikke har retsevne, alligevel kan handle selvstændigt¹⁶. Parterne i samejet måtte derimod anses for modtagere af ydelsen¹⁷. En samarbejdsform uden retsevne (dvs. et fællesskab, som ikke kan handle selvstændigt) har Domstolen derimod – og med rette – frakendt evnen til at være en afgiftspligtig person.

41. Det må således fastholdes, at en vis retsevne er en betingelse for at kunne være en afgiftspligtig person i moms-direktivets forstand. I den foreliggende sag har sagsøgeren alene, såvel som forretningspartneren alene eller sagsøgeren sammen med forretningspartneren, som fysiske personer og dermed personer med retsevne uden problemer denne evne.

42. Derimod er det i den foreliggende sag uklart, om samarbejdsformen mellem sagsøgeren og forretningspartneren har denne evne. Det tilkommer den forelæggende ret ud fra den nationale retsorden at afgøre, om denne form for samarbejde faktisk kan agere i retshandler, eller om ikke der snarere blot foreligger et internt selskab, som ikke kan handle udadtil. Det er nemlig muligt, at der er tale om et såkaldt stille selskab, hvor forretningspartneren kun deltager økonomisk i det interne forhold i sagsøgerens aktiviteter, mens denne (og ikke selskabet) agerer udadtil.

43. Hvis den nationale retsorden tillægger den form for samarbejde mellem sagsøgeren og forretningspartneren, som der er tale om i den foreliggende sag, evnen til som selskab at indgå retshandler, kan det også være en afgiftspligtig person. Hvis den nationale retsorden derimod ikke tillægger en sådan form for samarbejde denne mulighed (et eksempel er i Tyskland det stille selskab i henhold til § 230 i Handelsgesetzbuch (den tyske handelslov)), kan den ikke være afgiftspligtig person.

2. Henføringen af de konkrete transaktioner til en af de afgiftspligtige personer

44. Adskilt fra dette er spørgsmålet om, hvilken af de tre eller fire afgiftspligtige personer, som kommer i betragtning, de afgiftspligtige transaktioner i den foreliggende sag skal henføres til, således at momsens påhviler denne person.

13 – Kommissionen citerer til støtte for dette udsagn dom af 21.4.2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, præmis 58). Heri hedder det udtrykkeligt: »Det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at parterne i et sameje mellem ægtefæller, som ikke har retsevne og ikke selv udøver nogen økonomisk virksomhed i sjette direktivs forstand, må anses for modtagere af ydelsen med henblik på direktivets anvendelse, når samejet bestiller et investeringsgode.« Jeg kan ikke se, hvordan Domstolen herved skulle have anerkendt samejet som afgiftspligtig person.

14 – Dom af 21.4.2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241).

15 – Jf. i denne forbindelse også Domstolens korrekte konstateringer i dom af 21.4.2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, præmis 32). Det vil forholde sig anderledes, hvis parterne i samejet stifter et personselskab, som er i stand til at optræde udadtil i retshandler og gennemføre egne transaktioner. I så fald er det på grund af denne retsevne personselskabet, der er den handlende afgiftspligtige person.

16 – Dom af 21.4.2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, præmis 54).

17 – Dom af 21.4.2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, præmis 58).

45. Som udgangspunkt kan der henvises til den allerede nævnte retspraksis (ovenfor, punkt 31 og 32). Ifølge denne skal det, for at fastslå, om økonomisk virksomhed bliver udøvet selvstændigt, undersøges, om den pågældende person udøver sin virksomhed i eget navn, for egen regning og på eget ansvar, og om den pågældende selv bærer den økonomiske risiko, der er forbundet med udøvelsen af denne virksomhed¹⁸. Når flere afgiftspligtige personer kommer i betragtning, er det nemlig i sidste ende altid kun én afgiftspligtig person, der kan opfylde disse kriterier. Så vidt jeg ved, er det ikke muligt samtidig at handle fuldstændigt i eget navn og i en andens navn.

46. Disse kriterier, som Domstolen har udviklet, sikrer desuden, at køberen har retssikkerhed for at udøve sin eventuelle fradragsret. Til dette formål skal han nemlig i henhold til momsdirektivets artikel 226, nr. 5), bruge en faktura med den afgiftspligtige persons fulde navn og adresse. Denne oplysning på fakturaen kan han imidlertid kun verificere, hvis han ved, hvem der har optrådt over for ham (dvs. udadtil).

47. Således skal det i den foreliggende sag prøves, hvem der i henhold til disse kriterier leverede de opførte bygninger til de respektive købere.

48. Ifølge den forelæggende rets oplysninger købte sagsøgeren grundene alene i eget navn, var registreret som eneejer i tingbogen, ansøgte om og modtog alene byggetilladelsen, solgte bygningerne alene og i eget navn og udstedte tilsvarende fakturaer. Selv hvis samarbejdet mellem sagsøgeren og forretningspartneren i henhold til national ret havde retsevne, optrådte det derimod ikke i eget navn i retshandler. Da samarbejdet mellem sagsøgeren og forretningspartneren ophørte allerede den 10. januar 2011, er det også vanskeligt at forestille sig, at transaktionerne i maj 2011, november 2012 og februar 2013 stadig blev udført af dette. Lige så lidt optrådte sagsøgeren og forretningspartneren i fællesskab, hverken før eller efter deres samarbejdes ophør. Det følger altså allerede af disse omstændigheder, at alene sagsøgeren handlede som afgiftspligtig person i det konkrete tilfælde.

49. Forretningspartnerens interne andel i over- og underskud ændrer ikke ved dette resultat. Til forskel fra, hvad den forelæggende ret og Kommissionen har gjort gældende, betyder en tredjemands interne finansielle deltagelse ikke, at den, der handler udadtil (i den foreliggende sag sagsøgeren), ikke længere handlede selvstændigt. Tværtimod agerede han i hvert fald i første omgang alene for egen regning og egen risiko og er derfor den afgiftspligtige person, som skal betale den heraf følgende skyldige moms.

50. Sagsøgeren har blot efterfølgende mulighed for at overføre en del af risikoen til en anden person, eller pligt til at dele overskuddet med en anden person. Når den forelæggende ret tilsyneladende er utilpas ved, at hele momsen alene påhviler sagsøgeren, overser den, at forretningspartneren alt efter udformningen af den interne aftale også deltager i disse ekstra projektkomkostninger. Såfremt fordelingen af disse omkostninger blev glemt i den interne aftale, er dette alene et spørgsmål om fortolkningen af denne aftale. Det påvirker imidlertid ikke den momsretlige bestemmelse af den konkrete afgiftspligtige person.

51. Den omstændighed, som den forelæggende ret peger på, nemlig at afgiftsmyndigheden indkomstskatteretligt henregnede visse indtægter til forretningspartneren, har heller ikke betydning for dette. Den nationale indkomstskatteret og den EU-retlige momsret forfølger forskellige mål. Således beskatter indkomstskatteretten som regel også indtægter fra personer, der ikke agerer selvstændigt, f.eks. arbejdstagere, som momsdirektivet (artikel 10) eksplicit udelukker som afgiftspligtige personer.

52. Derudover ændrer den efterfølgende (interne) mulighed for at overføre risikoen til en tredjemand ikke i sig selv ved, at der i første omgang er handlet for egen regning. Dette kan illustreres med et forsikringsselskab som eksempel. Selv om et forsikringsselskab sikrer samtlige økonomiske risici i forbindelse med en virksomheds transaktioner, ændrer dette ikke ved, at den handlende virksomhed

18 – Dom af 12.10.2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, præmis 28), og af 29.9.2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, præmis 34). Jf. også dom af 18.10.2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, præmis 23).

er den afgiftspligtige person. Forsikringsselskabet bliver ikke til den afgiftspligtige person for disse transaktioner, blot fordi virksomheden kan overføre den realiserede tabsrisiko i tilfælde af, at forsikringsbegivenheden indtræder. Det samme ville gælde, hvis forsikringsselskabet internt havde andel i overskuddet.

53. Ligeledes viser momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), at interne samarbejdsformer selv skal udføre transaktioner for at blive behandlet som afgiftspligtige personer. Dette mangler imidlertid netop i den foreliggende sag. De udgående transaktioner, salget af de opførte bygninger, blev ifølge de oplyste faktiske omstændigheder alene gennemført af sagsøgeren og ikke af samarbejdet mellem sagsøgeren og forretningspartneren.

54. Heller ikke forretningspartnerens medvirken til forretningsbeslutninger i det interne forhold, som fremhæves af den forelæggende ret, kan ændre ved dette resultat. Den har ingen virkning udadtil og kan derfor heller ikke have indflydelse på egenskaben af afgiftspligtig person for den person, der handler udadtil. For det første er det næppe muligt at fastslå tredjemandens herfor nødvendige afgørende indflydelse med den fornødne retssikkerhed. For det andet har modtageren af ydelsen ingen som helst mulighed for at se denne interne indflydelse, og hans fradragsret ville derfor til stadighed være truet på grund af manglende retmæssig fakturering. Dette ville være i strid med tanken om et enkelt og effektivt momssystem¹⁹.

55. Som Domstolen derudover allerede har afgjort, er »det forhold, at der er et vist samarbejde«, ikke tilstrækkeligt til at rejse tvivl om den handlende persons selvstændighed²⁰. En persons afgørende rolle i en fremstilling »synes« heller ikke at kunne rejse tvivl om konklusionen om personernes selvstændige udøvelse af virksomhed, idet hver af dem handler i eget navn, for egen regning og under eget ansvar²¹. I denne forbindelse anså Domstolen også personer, der udadtil optræder selvstændigt som sådanne over for deres leverandører, de offentlige myndigheder og i et vist omfang deres kunder, for selvstændige momspligtige virksomheder, selv om de markedsfører en stor del af deres produkter under et fælles mærke gennem et kapitalsselskab, hvis andele ejes af dem²². Dette gælder netop i den foreliggende sag, hvor sagsøgeren optrådte selvstændigt over for sælgeren af grunden, senere byggemyndighederne og til sidst sine kunder.

56. Relevansen af optræden udadtil præciseres desuden af momsdirektivets bestemmelser om indkøbs- og salgskommission [artikel 14, stk. 2, litra c), og artikel 28]. Navnlig momsdirektivets artikel 28²³ viser tydeligt, at det afgørende er, at der handles i eget navn, og i mindre grad, at der handles for egen regning. Selv hvis der handles i eget navn, men for fremmed regning, leverer den handlende nemlig en vare eller tjenesteydelse og forbliver i denne forbindelse selvstændig afgiftspligtig person.

57. Dette kan navnlig være af betydning i forbindelse med »opløsningsaftalen« af 10. januar 2011 og dokumentet om ejendomsoverdragelsen af 1. februar 2013 for bygning nr. 4 og nr. 5. Ved sagsøgerens efterfølgende salg af bygning nr. 5 til tredjemand kan der nemlig også være tale om et kommissionssalg som omhandlet i momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c).

58. Selv hvis der i den foreliggende sag foreligger et sådant kommissionssalg, ændrer dette ikke imidlertid ikke ved sagsøgerens egenskab af selvstændigt handlende afgiftspligtig person. I forbindelse med salget af bygningerne handlede sagsøgeren enten i eget navn og for egen regning (egne transaktioner) eller i eget navn og for fremmed regning (såkaldt kommissionssalg).

19 – Jf. i denne forbindelse femte betragtning til momsdirektivet.

20 – Dom af 12.10.2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, præmis 31), i denne retning allerede generaladvokat Szpunars forslag til afgørelse Nigl (C-340/15, EU:C:2016:505, punkt 21), hvorefter »det rene – selv tætte – samarbejde« ikke tyder på, at de pågældende ikke længere er selvstændige afgiftspligtige personer.

21 – Dom af 12.10.2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, præmis 33).

22 – Dom af 12.10.2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, præmis 34).

23 – Momsdirektivets artikel 28 har følgende ordlyd: »Når en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, men for tredjemands regning, optræder som formidler i forbindelse med en ydelse, anses han for selv at have modtaget og leveret den pågældende ydelse.«

3. Foreløbig konklusion

59. I den foreliggende sag kommer sagsøgeren således i betragtning som den afgiftspligtige person, der konkret skal betale den skyldige moms. Kun sagsøgeren alene handlede i eget navn og for egen regning (muligvis også for fremmed regning) og dermed for egen risiko over for sine kunder (dvs. udadtil).

B. Den anden del af det andet spørgsmål: beregning af den årlige omsætning med henblik på anvendelsen af særordningen for små virksomheder

60. Da det ifølge den her anførte opfattelse kun er sagsøgeren, der kan anses for afgiftspligtig person, er det ikke nødvendigt at besvare den anden del af det andet spørgsmål.

61. Kun i tilfælde af, at Domstolen er af den opfattelse, at enten det (stille) selskab bestående af sagsøgeren og forretningspartnere eller begge personer hver for sig kommer i betragtning som afgiftspligtige personer, skal dette spørgsmål besvares subsidiært. Det sigter mod en beregning af den årlige omsætning med henblik på en anvendelse af særordningen for små virksomheder, hvis flere personer er involveret i opnåelsen af omsætningen.

62. Som Kommissionen med rette har anført, refererer den såkaldte særordning for små virksomheder til den enkelte afgiftspligtige person og dennes omsætning. Dette fremgår af ordlyden af samt hensigt og formål med afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 287.

63. Da afgiftsfritagelsen objektivt set ikke knytter sig til aktiviteternes beskaffenhed, men kun til den omstændighed, at den afgiftspligtige ikke når en omsætningsgrænse, fastsætter momsdirektivets artikel 287 en subjektiv afgiftsfritagelse. Som Domstolen allerede har fastslået²⁴, og som jeg har beskrevet andetsteds²⁵, er formålet med denne subjektive afgiftsfritagelse primært at opnå en administrativ forenkling.

64. Uden en sådan grænse ville afgiftsmyndigheden skulle behandle enhver person, som udøver en nok så lille økonomisk aktivitet som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, som en afgiftspligtig person fra den første euro. Det ville udløse administrative byrder ikke kun for den afgiftspligtige person, men også for afgiftsmyndigheden, som ikke ville blive modsvaret af en tilsvarende afgiftsindtægt²⁶. Hensigten med bagatelgrænsen i momsdirektivets artikel 287 er netop at undgå dette²⁷.

65. Denne hensigt gælder også, når to afgiftspligtige personer handler i fællesskab – men hver for egen regning – uden at de i fællesskab skal anses for en selvstændig afgiftspligtig person. Det samme gælder, hvis der ved den fælles handling er opstået en ny afgiftspligtig person, som på grund af sin egen retsevne skal adskilles fra sine »stiftere« og ikke overskrider bagatelgrænsen.

66. Hvis det er selskabet bestående af sagsøgeren og forretningspartneren, der er den handlende afgiftspligtige person, vil det derfor være selskabets transaktioner, der er afgørende for fastsættelsen af den årlige omsætning. Hvis det er sagsøgeren og forretningspartneren hver især svarende til deres andel af de fælles transaktioner, er det også den årlige omsætning for hver enkelt, der skal tages i betragtning. Medmindre den valgte konstruktion har karakter af misbrug²⁸, hvilket der ikke er indikationer af i den foreliggende sag, fastholdes dette resultat.

24 – Dom af 2.5.2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, præmis 37 in fine), og af 26.10.2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, præmis 63).

25 – Forslag til afgørelse Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul Inspectie Persoane Fizice und Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1 (C-716/18, EU:C:2020:82, punkt 22 ff.) og Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354, punkt 33 in fine).

26 – Således også udtrykkeligt dom af 2.5.2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, præmis 38).

27 – Jf. begrundelsen til artikel 25 (små virksomheder) på s. 27 i Kommissionens forslag af 20.6.1973 (KOM(73) 950 endelig).

28 – Jf. i denne forbindelse navnlig dom af 22.11.2017, Cussens m.fl. (C-251/16, EU:C:2017:881, præmis 31 ff.).

67. Subsidiært skal den anden del af det andet spørgsmål derfor besvares således: Momsdirektivets artikel 287 udgør en subjektiv afgiftsfritagelse. Den årlige omsætning refererer derfor til den handlende afgiftspligtige person i det konkrete tilfælde.

VI. Forslag til afgørelse

68. På baggrund af det ovenstående foreslår jeg Domstolen at besvare spørgsmålene fra Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Litauens øverste forvaltningsdomstol) som følger:

- »1) Artikel 9, stk. 1, og artikel 193 i direktiv 2006/112/EF skal fortolkes således, at den deri nævnte afgiftspligtige person skal være i stand til at indgå retsforhold, anføre moms på en faktura og indsamle denne på grundlag af den aftalte pris. Dette forudsætter, at den pågældende i henhold til den nationale retsorden kan handle som sådan i retshandler, dvs. har retsevne.
- 2) Artikel 9, stk. 1, og artikel 193 i direktiv 2006/112/EF skal fortolkes således, at en person, som har evnen til at være en afgiftspligtig person, udøver den omhandlede økonomiske aktivitet »selvstændigt«, når han – i det foreliggende tilfælde sagsøgeren – handler i eget navn og for egen regning (eller for fremmed regning i forbindelse med kommissionsalg).«