



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (όγδοο τμήμα)

της 16ης Σεπτεμβρίου 2020\*

«Προδικαστική παραπομπή – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Άρθρο 9, παράγραφος 1 – Άρθρο 193 – Έννοια του “υποκειμένου στον φόρο” – Σύμβαση κοινοπραξίας – Αστική εταιρία – Συσχέτιση μιας οικονομικής πράξης με έναν από τους επιχειρηματικούς εταίρους – Προσδιορισμός του υποκειμένου στον φόρο που είναι υπόχρεος προς καταβολή του φόρου»

Στην υπόθεση C-312/19,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Lietuvos vyriausybės administracinis teismas (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο της Λιθουανίας) με απόφαση της 10ης Απριλίου 2019, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 16 Απριλίου 2019, στο πλαίσιο της δίκης

**ΧΤ**

κατά

**Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (όγδοο τμήμα),

συγκείμενο από τους L. S. Rossi, πρόεδρο τμήματος, A. Prechal (εισηγήτρια), πρόεδρο του τρίτου τμήματος, και F. Biltgen, δικαστή,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Λιθουανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον K. Dieninis και την V. Vasiliauskienė,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον R. Lyal και την J. Jokubauskaitė,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 23ης Απριλίου 2020,

εκδίδει την ακόλουθη

\* Γλώσσα διαδικασίας: η λιθουανική.

## Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 9, παράγραφος 1, του άρθρου 193 και του άρθρου 287 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2013/43/ΕΕ του Συμβουλίου, της 22ας Ιουλίου 2013 (ΕΕ 2013, L 201, σ. 4) (στο εξής: οδηγία 2006/112).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του ΧΤ και της Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (εθνικής φορολογικής διεύθυνσης στο Υπουργείο Οικονομικών της Δημοκρατίας της Λιθουανίας), σχετικά με διαταγή απευθυνθείσα στον ΧΤ από την Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (εθνική φορολογική διεύθυνση της περιφέρειας του Βίλνιους, Λιθουανία, στο εξής: φορολογική αρχή του Βίλνιους) προκειμένου αυτός να καταβάλει φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), πλέον τόκων υπερημερίας, καθώς και πρόστιμο κατόπιν της πραγματοποίησης μη δηλωθεισών συναλλαγών σχετικών με ακίνητα.

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Το δίκαιο της Ένωσης*

- 3 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 έχει ως εξής:

«Νοείται ως “υποκείμενος στον φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

Ως “οικονομική δραστηριότητα” θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελματιών. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»
- 4 Το άρθρο 14 της ως άνω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«1. Ως “παράδοση αγαθών” θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.

2. Εκτός από την πράξη της παραγράφου 1, ως παράδοση αγαθών νοούνται οι κατωτέρω πράξεις:

[...]

γ) η μεταβίβαση αγαθού, η οποία πραγματοποιείται με βάση σύμβαση εντολής προς αγορά ή πώληση.

3. Τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρούν παράδοση αγαθών την εκτέλεση ορισμένων εργασιών σε ακίνητα.»
- 5 Κατά το άρθρο 28 της ίδιας οδηγίας:

«Όταν υποκείμενος στον φόρο, ενεργώντας στο όνομά του αλλά για λογαριασμό τρίτου, μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει προσωπικά τις εν λόγω υπηρεσίες.»

- 6 Το άρθρο 193 της οδηγίας 2006/112 προβλέπει τα εξής:
- «Ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, εκτός των περιπτώσεων που ο φόρος οφείλεται από άλλο πρόσωπο σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 199β και το άρθρο 202.»
- 7 Το άρθρο 226 της ως άνω οδηγίας έχει ως εξής:
- «Με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία, μόνον οι ακόλουθες ενδείξεις είναι υποχρεωτικές για τους σκοπούς του ΦΠΑ, όσον αφορά τα τιμολόγια που εκδίδονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 220 και 221:
- [...]
- 5) το πλήρες όνομα και η πλήρης διεύθυνση του υποκείμενου στον φόρο και του αποκτώντος τα αγαθά ή του λήπτη των υπηρεσιών,
- [...]»
- 8 Το άρθρο 287 της ίδιας οδηγίας έχει ως εξής:
- «Τα κράτη μέλη που προσχώρησαν μετά την 1η Ιανουαρίου 1978 μπορούν να απαλλάσσουν τους υποκείμενους στον φόρο των οποίων ο κύκλος εργασιών είναι το πολύ ίσος με την αντίστοιχη αξία στο εθνικό νόμισμα των ακόλουθων ποσών, με βάση τον συντελεστή μετατροπής που ίσχυε την ημέρα της προσχώρησής τους στην Κοινότητα:
- [...]
- 11) η Λιθουανία: 29 000 [ευρώ],
- [...]»
- 9 Το άρθρο 1 της εκτελεστικής απόφασης 2011/335/ΕΕ του Συμβουλίου, της 30ής Μαΐου 2011, που επιτρέπει στη Δημοκρατία της Λιθουανίας να εφαρμόσει μέτρο παρέκκλισης από το άρθρο 287 της οδηγίας 2006/112 (ΕΕ 2011, L 150, σ. 6), ορίζει τα εξής:
- «Κατά παρέκκλιση του άρθρου 287 παράγραφος 11 της οδηγίας [2006/112], επιτρέπεται στη Δημοκρατία της Λιθουανίας να παρέχει απαλλαγή από τον ΦΠΑ στους υποκείμενους στον φόρο των οποίων ο ετήσιος κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει το αντίστοιχο ποσό των 45 000 ευρώ σε εθνικό νόμισμα, με βάση τον συντελεστή μετατροπής κατά την ημερομηνία της προσχώρησής της στην Ευρωπαϊκή Ένωση.»
- Το λιθουανικό δίκαιο***
- Ο νόμος περί ΦΠΑ*
- 10 Κατά το άρθρο 2 του Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (νόμου της Δημοκρατίας της Λιθουανίας περί ΦΠΑ) (Žin., 2002, n° 35-1271), ως είχε όσον αφορά τις χρήσεις 2010 έως 2013 (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ):
- «[...]

2. Ως “υποκείμενος στον φόρο” νοείται υποκείμενος στον φόρο στη Δημοκρατία της Λιθουανίας ή στην αλλοδαπή.

[...]

15. Ως “υποκείμενος στον φόρο στη Δημοκρατία της Λιθουανίας” νοείται νομικό ή φυσικό πρόσωπο στη Δημοκρατία της Λιθουανίας που ασκεί οικονομική δραστηριότητα οποιασδήποτε φύσεως, καθώς και οργανισμός συλλογικών επενδύσεων χωρίς νομική προσωπικότητα ο οποίος εδρεύει στη Δημοκρατία της Λιθουανίας και έχει τη λειτουργική μορφή επενδυτικού κεφαλαίου.

[...]»

11 Το άρθρο 71 του νόμου περί ΦΠΑ έχει ως εξής:

«1. Η υποχρέωση εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ, υπολογισμού του ΦΠΑ και καταβολής του ΦΠΑ στο δημόσιο ταμείο βαρύνει τους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι παραδίδουν αγαθά και παρέχουν υπηρεσίες στην ημεδαπή [...] Οι υπόχρεοι εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ πρέπει να υποβάλουν αίτηση εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ.

2. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1 [του άρθρου 71] [...], ο υποκείμενος στον φόρο στη Δημοκρατία της Λιθουανίας δεν υπέχει υποχρέωση υποβολής αιτήσεως εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ, υπολογισμού του ΦΠΑ και καταβολής του ΦΠΑ στο δημόσιο ταμείο [...] όταν το συνολικό ετήσιο ποσό της αμοιβής για τα αγαθά που παραδόθηκαν και/ή τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στην ημεδαπή κατά την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας εντός των δώδεκα τελευταίων μηνών δεν υπερέβη το ποσό των 155 000 [λιθουανικών λίτας (LTL), περίπου 45 000 ευρώ]. Ο ΦΠΑ θα αρχίσει να υπολογίζεται από τον μήνα κατά τον οποίο υπήρξε υπέρβαση του ως άνω ορίου. Δεν υπολογίζεται ΦΠΑ για τα αγαθά που παραδόθηκαν και τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν για τα οποία η αμοιβή δεν υπερέβη το ως άνω ποσό των 155 000 [LTL]. [...]

[...]

4. Η παράλειψη υποβολής αιτήσεως εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ δεν απαλλάσσει τον υποκείμενο στον φόρο από την υποχρέωση υπολογισμού του ΦΠΑ επί των αγαθών που παραδόθηκαν ή των υπηρεσιών που αυτός παρέσχε [...] και από την υποχρέωση καταβολής του στο δημόσιο ταμείο [...]»

12 Το άρθρο 79, παράγραφοι 1 και 5, του νόμου περί ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«1. [...] ο υποκείμενος στον φόρο που πραγματοποίησε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών οφείλει να εκδώσει τιμολόγιο στο οποίο να εμφανίζεται ο ΦΠΑ [...]

[...]

5. Στις περιπτώσεις και με τον τρόπο που προβλέπεται από τη Λιθουανική Κυβέρνηση ή από την εξουσιοδοτημένη από αυτήν αρχή, μπορεί να εκδοθεί μόνον ενιαίο τιμολόγιο για αγαθό που παραδόθηκε ή υπηρεσία παρεχόμενη από περισσότερους του ενός υποκειμένους στον φόρο από κοινού.»

*Ο αστικός κώδικας*

- 13 Το άρθρο 6.969, παράγραφος 1, του Lietuvos Respublikos Civilinis kodeksas (αστικού κώδικα της Δημοκρατίας της Λιθουανίας), όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο VIII-1864 της 18ης Ιουλίου 2000 (στο εξής: αστικός κώδικας), ορίζει τα εξής:

«Με τη σύμβαση κοινοπραξίας (αστικής εταιρίας), δύο ή περισσότερα πρόσωπα (εταίροι), θέτοντας υπό κοινή διαχείριση περιουσιακά αγαθά, τις βιομηχανικές εγκαταστάσεις τους ή τις γνώσεις τους, αναλαμβάνουν να ενεργούν από κοινού για την επίτευξη ορισμένου σκοπού, που δεν αντιβαίνει στον νόμο, ή να ασκούν ορισμένη δραστηριότητα από κοινού.»

- 14 Το άρθρο 6.971 του ως άνω κώδικα έχει ως εξής:

«1. Εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στον νόμο ή τη σύμβαση κοινοπραξίας, τα περιουσιακά αγαθά που εισφέρουν οι εταίροι, όπως και τα προϊόντα, τα εισοδήματα και οι καρποί που παράγονται ή εισπράττονται στο πλαίσιο της κοινής δραστηριότητας, ανήκουν εξ αδιαίρετου σε όλους τους εταίρους.

[...]

3. Ένας από τους εταίρους, που ορίζεται με κοινή συμφωνία όλων των εταίρων, είναι υπεύθυνος για τη λογιστική διαχείριση της κοινής περιουσίας.

4. Τα κοινά αγαθά χρησιμοποιούνται, αποτελούν αντικείμενο διαχειρίσεως και διατίθενται με κοινή συμφωνία όλων των εταίρων. Σε περίπτωση διαφωνίας, οι σχετικές λεπτομέρειες εφαρμογής καθορίζονται από δικαστήριο κατόπιν αιτήσεως οποιουδήποτε από τους εταίρους. [...]

- 15 Κατά το άρθρο 6.972, παράγραφοι 1 και 2, του εν λόγω κώδικα:

«1. Όσον αφορά τη διαχείριση των κοινών υποθέσεων, κάθε εταίρος έχει δικαίωμα να ενεργεί εξ ονόματος του συνόλου των εταίρων, εκτός αν, βάσει της σύμβασης κοινοπραξίας, η διαχείριση των υποθέσεων ασκείται από έναν εκ των εταίρων ή από κοινού εκ μέρους όλων των εταίρων. Εάν οι εταίροι μπορούν να διαχειρίζονται τις υποθέσεις μόνον από κοινού, κάθε συναλλαγή απαιτεί τη συναίνεση όλων.

2. Όσον αφορά τις σχέσεις με τρίτους, το δικαίωμα του εταίρου να ενεργεί εξ ονόματος του συνόλου των εταίρων επιβεβαιώνεται από πληρεξούσιο καταρτισθέν εκ μέρους των λοιπών εταίρων ή από τη σύμβαση κοινοπραξίας.»

- 16 Το άρθρο 6.974 του ίδιου κώδικα, το οποίο φέρει τον τίτλο «Κοινές δαπάνες και ζημίες», έχει ως εξής:

«1. Η κατανομή των κοινών δαπανών και ζημιών, που συνδέονται με την κοινή δραστηριότητα, προσδιορίζεται από τη σύμβαση κοινοπραξίας. Ελλείψει διατάξεως που να διέπει το σημείο αυτό, κάθε εταίρος μετέχει στις κοινές δαπάνες και ζημίες κατ' αναλογία της εταιρικής μερίδας του.

2. Διάταξη που απαλλάσσει κάποιον από τους εταίρους εξ ολοκλήρου από την υποχρέωση συμμετοχής στις κοινές δαπάνες και ζημίες είναι ανίσχυρη.»

- 17 Κατά το άρθρο 6.975, παράγραφος 3, του αστικού κώδικα:

«Αν η σύμβαση κοινοπραξίας αφορά εμπορική δραστηριότητα των εταίρων, όλοι οι εταίροι ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρον για τις κοινές οφειλές, ανεξάρτητα από τον χαρακτήρα των εν λόγω οφειλών.»

- 18 Κατά το άρθρο 6.976, παράγραφος 1, του ως άνω κώδικα, «[ε]άν δεν ορίζεται διαφορετικά στη σύμβαση κοινοπραξίας, τα κέρδη από την κοινή δραστηριότητα διανέμονται μεταξύ των εταίρων, κατ' αναλογία της αξίας της εισφοράς εκάστου στην κοινή δραστηριότητα.»

### **Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα**

- 19 Στις 19 Φεβρουαρίου 2010 ο ΧΤ και ένα άλλο φυσικό πρόσωπο (στο εξής: επιχειρηματικός εταίρος) συνήψαν σύμβαση κοινοπραξίας (στο εξής: επίμαχη σύμβαση) του άρθρου 6.969, παράγραφος 1, του αστικού κώδικα, την οποία χαρακτήρισαν «αστική εταιρία» και η οποία είχε ως σκοπό τη συνεργασία για την ανέγερση κτιρίου κατοικιών (στο εξής: επίμαχη αστική εταιρία).
- 20 Στις 25 Απριλίου 2010 ο ΧΤ και ο επιχειρηματικός εταίρος του αποφάσισαν να αγοράσουν οικόπεδο στην περιφέρεια του Βίλνιους (Λιθουανία). Στις 27 Απριλίου 2010 ο ΧΤ υπέγραψε μόνος του τη σύμβαση πωλήσεως με τους κυρίους του οικοπέδου. Ο ΧΤ εισέφερε το 30 % και ο επιχειρηματικός εταίρος το 70 % του ποσού της συναλλαγής, καταβάλλοντας την εισφορά του στον ΧΤ. Αποφασίσθηκε ότι μόνον ο ΧΤ θα καταχωριζόταν στο κτηματολόγιο ως κύριος του εν λόγω οικοπέδου.
- 21 Στις 5 Μαΐου 2010 ο ΧΤ και ο επιχειρηματικός εταίρος του αποφάσισαν να ανεγείρουν συγκρότημα πέντε κτιρίων, να αναλάβει ο ΧΤ την υποχρέωση να μεριμνήσει για τις απαραίτητες διοικητικές διατυπώσεις για την ανέγερση και να αναθέσουν την εκτέλεση των έργων κατασκευής σε εταιρία οικοδομικών κατασκευών στην οποία ο ΧΤ ασκούσε καθήκοντα διευθυντή. Στις 22 Μαΐου 2010 συνήφθη με την εν λόγω εταιρία σύμβαση εργολαβίας ακινήτων, στο πλαίσιο της οποίας ο ΧΤ εμφανιζόταν τόσο υπό την ιδιότητα του κυρίου του έργου όσο και υπό την ιδιότητα του εκπροσώπου της εν λόγω εταιρίας.
- 22 Στις 2 Νοεμβρίου 2010 ο ΧΤ έλαβε, στο όνομά του, οικοδομική άδεια για την ανέγερση πέντε κτιρίων επί του εν λόγω οικοπέδου.
- 23 Στις 2 Δεκεμβρίου 2010 ο ΧΤ και ο επιχειρηματικός εταίρος του αποφάσισαν να πωλήσουν το πρώτο κτίριο μαζί με τμήμα του οικοπέδου και να χρησιμοποιήσουν το ποσό που θα εισέπρατταν για μελλοντικές κατασκευές. Η σύμβαση πωλήσεως του πρώτου κτιρίου υπογράφηκε στις 14 Δεκεμβρίου 2010 μεταξύ του ΧΤ και των αγοραστών, φυσικών προσώπων.
- 24 Στις 10 Ιανουαρίου 2011 ο ΧΤ και ο επιχειρηματικός εταίρος του συνήψαν συμφωνία για τη λύση της επίμαχης αστικής εταιρίας και για την κατανομή των στοιχείων ενεργητικού και των οφειλών. Με τη συμφωνία αυτή αποφασίσθηκε να αποδοθεί στον επιχειρηματικό εταίρο το δικαίωμα επί ορισμένων εκ των δημιουργηθέντων στοιχείων ενεργητικού, ήτοι επί του τετάρτου και του πέμπτου κτιρίου. Ο ΧΤ δεσμεύτηκε επίσης να καταβάλει στον επιχειρηματικό εταίρο του, έως το 2017, το ποσό των 300 000 LTL (περίπου 86 886 ευρώ) προκειμένου να αντισταθμισθεί η διαφορά μεταξύ των αντίστοιχων εισφορών και η διαφορά μεταξύ των μεριδίων που τους αναλογούσαν όσον αφορά τα κοινά στοιχεία ενεργητικού. Δυνάμει της εν λόγω συμφωνίας, το πρώτο, το δεύτερο και το τρίτο κτίριο μεταβιβάστηκαν στον ΧΤ.
- 25 Η εταιρία οικοδομικών κατασκευών εξέδωσε στις 5 Φεβρουαρίου 2011 τιμολόγιο στο οποίο αναγραφόταν το οφειλόμενο ως ΦΠΑ ποσό για την ανέγερση του πρώτου έως και του τέταρτου κτιρίου. Για την ανέγερση του πέμπτου κτιρίου, η ως άνω εταιρία εξέδωσε στις 11 Φεβρουαρίου 2013 τιμολόγιο από το οποίο προέκυπτε το οφειλόμενο ως ΦΠΑ ποσό.
- 26 Με συμβάσεις που συνήφθησαν μεταξύ του ΧΤ και φυσικών προσώπων, το δεύτερο και το τρίτο κτίριο πωλήθηκαν στις 30 Μαΐου 2011 και στις 13 Νοεμβρίου 2012.



- 27 Την 1η Φεβρουαρίου 2013 ο ΧΤ και ο επιχειρηματικός εταίρος του υπέγραψαν συμφωνητικό μεταβίβασης (διανομής) στοιχείων ενεργητικού με το οποίο διευκρινιζόταν ότι, λαμβανομένης υπόψη της συμφωνίας που συνήφθη στις 10 Ιανουαρίου 2011, ο ΧΤ μεταβιβάζει στον επιχειρηματικό εταίρο του το τέταρτο και το πέμπτο κτίριο.
- 28 Στις 6 Φεβρουαρίου 2013 ο ΧΤ και ο επιχειρηματικός εταίρος του αποφάσισαν, κατ' εφαρμογήν της επίμαχης συμβάσεως, ότι ο ΧΤ θα πωλήσει το πέμπτο ακίνητο, για το οποίο ο ΧΤ είχε καταχωριστεί στο κτηματολόγιο ως ιδιοκτήτης, και θα καταβάλει στον επιχειρηματικό εταίρο του το τίμημα. Η πώληση έλαβε χώρα στις 13 Φεβρουαρίου 2013.
- 29 Δεδομένου ότι ο ΧΤ και ο επιχειρηματικός εταίρος του δεν θεώρησαν ότι οι πωλήσεις ακινήτων σε τρίτους (στο εξής: επίμαχες παραδόσεις) συνιστούσαν οικονομική δραστηριότητα υπαγόμενη στον ΦΠΑ, στα τιμολόγια που όφειλαν να εκδώσουν οι αγοραστές δεν περιελήφθη προσαύξηση λόγω ΦΠΑ. Επίσης, οι συμβαλλόμενοι δεν δήλωσαν ούτε κατέβαλαν ΦΠΑ ούτε προέβησαν σε αφαίρεση του σχετικού ποσού που είχε καταβληθεί σε προγενέστερο στάδιο.
- 30 Κατόπιν φορολογικού ελέγχου του ΧΤ σχετικά με τον φόρο εισοδήματος και τον ΦΠΑ για τα έτη 2010 έως 2013, η φορολογική αρχή του Βίλνιους θεώρησε ότι η δραστηριότητα στο πλαίσιο της οποίας εντάσσονταν οι επίμαχες παραδόσεις, αλλά και οι ίδιες οι επίμαχες παραδόσεις, έπρεπε να θεωρηθούν ως αποτελούσες από κοινού μία και μόνη οικονομική δραστηριότητα από πλευράς ΦΠΑ. Εκτιμώντας ότι ο ΧΤ ήταν «υποκείμενος στον φόρο», υπεύθυνος για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων στον τομέα του ΦΠΑ, η φορολογική αρχή του Βίλνιους τον κάλεσε να καταβάλει τον ΦΠΑ επί των συναλλαγών αυτών, προσαυξημένο με τόκους υπερημερίας, καθώς και να καταβάλει φορολογικό πρόστιμο, δεχόμενη, ωστόσο, έκπτωση του ποσού του φόρου που είχε καταβληθεί σε προγενέστερο στάδιο, σύμφωνα με τα τιμολόγια που είχε εκδώσει η οικοδομική εταιρία.
- 31 Την απόφαση αυτή επιβεβαίωσαν στη συνέχεια η εθνική φορολογική διεύθυνση του Υπουργείου Οικονομικών της Δημοκρατίας της Λιθουανίας, καθώς και η Mokestinii ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (επιτροπή φορολογικών διαφορών της Κυβέρνησης της Δημοκρατίας της Λιθουανίας) και το Vilniaus apygardos administracinis teismas (περιφερειακό διοικητικό δικαστήριο Βίλνιους, Λιθουανία). Ενώπιον του Lietuvos vyriausybės administracinis teismas (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου της Λιθουανίας), ο ΧΤ ζήτησε την αναίρεση της αποφάσεως του δικαστηρίου αυτού.
- 32 Στο πλαίσιο της αναιρετικής δίκης, το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς το αν υποκείμενος στον ΦΠΑ είναι ο ΧΤ ή η επίμαχη αστική εταιρία, δηλαδή οι δύο εταίροι της οντότητας που δημιουργήθηκε με την επίμαχη σύμβαση, λαμβανομένου υπόψη του ότι το λιθουανικό δίκαιο δεν αναγνωρίζει νομική προσωπικότητα στην αστική εταιρία.
- 33 Οι αμφιβολίες αυτές απορρέουν από τις διαπιστώσεις του αιτούντος δικαστηρίου κατά τις οποίες, αφενός, πρώτον, η εν λόγω αστική εταιρία δεν αμφισβητήθηκε από τη φορολογική αρχή του Βίλνιους, δεύτερον, η επίμαχη σύμβαση αναφέρει ότι, στις σχέσεις με τους τρίτους, ο ΧΤ ενεργεί εξ ονόματος των δύο εταίρων και, τρίτον, οι διάφορες αποφάσεις που έλαβε ο ΧΤ και ο επιχειρηματικός εταίρος του σε εκτέλεση της συμβάσεως αυτής αποτελούν τη βάση των συναλλαγών που πραγματοποίησε ο ΧΤ, με αποτέλεσμα να μπορεί να συναχθεί, με βάση τα εκτιθέμενα πραγματικά περιστατικά, ότι ο ΧΤ δεν άσκησε ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα. Αντιθέτως, η επίμαχη αστική εταιρία φαίνεται να ικανοποιεί τα κριτήρια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112.
- 34 Αφετέρου, το αιτούν δικαστήριο διαπιστώνει ότι, στις σχέσεις με τους τρίτους, περιλαμβανομένων εκείνων που αφορούν τις επίμαχες παραδόσεις, ενεργούσε μόνον ο ΧΤ, ενώ κατ' ουσίαν ο εταίρος του απλώς χρηματοδότησε εν μέρει την αγορά του οικοπέδου, οι δε αγοραστές που μετείχαν στις παραδόσεις αυτές αγνοούσαν την ύπαρξη του ως άνω εταίρου.

35 Σε περίπτωση που το Δικαστήριο κρίνει ότι η επίμαχη αστική εταιρία πρέπει να θεωρηθεί ως υποκείμενη στον ΦΠΑ, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, με το δεύτερο ερώτημά του, να διευκρινιστεί με ποιον τρόπο κατανέμονται οι φορολογικές υποχρεώσεις. Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, αφενός, αν πρέπει να θεωρηθεί ότι κάθε εταίρος υποχρεούται ατομικώς να καταβάλει τον ΦΠΑ κατ' αναλογία προς το μερίδιό του στην αντιπαροχή που έλαβε για τα αγαθά που παραδόθηκαν στο πλαίσιο των σχετικών οικονομικών δραστηριοτήτων και, αφετέρου, επί ποιας βάσεως πρέπει να πραγματοποιηθεί ο υπολογισμός της απαλλαγής από τον ΦΠΑ την οποία προβλέπει το άρθρο 287 της οδηγίας 2006/112.

36 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Lietuvos vyriausiosios administracinės teisėsaugos departamentas (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο της Λιθουανίας) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχουν τα άρθρα 9, παράγραφος 1, και 193 της [οδηγίας 2006/112] την έννοια ότι, υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην υπό κρίση υπόθεση, φυσικό πρόσωπο όπως ο αναιρεσείων δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι ασκεί “κατά τρόπο ανεξάρτητο” τη σχετική (οικονομική) δραστηριότητα και ότι οφείλει μόνον αυτός να καταβάλει τον [ΦΠΑ] επί των επίμαχων παραδόσεων, δηλαδή την έννοια ότι, για τους σκοπούς των άρθρων 9, παράγραφος 1, και 193 της οδηγίας 2006/112, υποκείμενος στον φόρο ο οποίος υπέχει τις επίμαχες υποχρεώσεις είναι η κοινοπραξία/αστική εταιρία (τα μέλη της κοινοπραξίας από κοινού, εν προκειμένω, ο αναιρεσείων και ο επιχειρηματικός εταίρος του από κοινού) –η οποία, βάσει του εθνικού δικαίου, δεν θεωρείται υποκείμενη στον φόρο και δεν έχει νομική προσωπικότητα–, και όχι μόνον ένα φυσικό πρόσωπο όπως ο αναιρεσείων;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο πρώτο ερώτημα, έχει το άρθρο 193 της οδηγίας 2006/112 την έννοια ότι, υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην υπό κρίση υπόθεση, ο ΦΠΑ καταβάλλεται χωριστά από κάθε μέλος (εν προκειμένω, από τον αναιρεσείοντα και τον επιχειρηματικό εταίρο του) της κοινοπραξίας/αστικής εταιρίας –η οποία, βάσει του εθνικού δικαίου, δεν θεωρείται υποκείμενη στον φόρο και δεν έχει νομική προσωπικότητα– κατά την αναλογία του ποσού της αντιπαροχής που εισέπραξαν (ή πρόκειται να εισπράξουν ή τους οφείλεται) για τις φορολογητέες παραδόσεις ακινήτων; Έχει το άρθρο 287 της οδηγίας 2006/112 την έννοια ότι, υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες εν προκειμένω, ο ετήσιος κύκλος εργασιών που μνημονεύεται στην εν λόγω διάταξη προσδιορίζεται λαμβανομένων υπόψη των συνολικών εσόδων της κοινοπραξίας (τα οποία αποκόμισαν από κοινού τα μέλη της κοινοπραξίας);»

## **Επί των προδικαστικών ερωτημάτων**

### ***Επί του πρώτου ερωτήματος***

37 Με το πρώτο ερώτημά του το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν το άρθρο 9, παράγραφος 1, και το άρθρο 193 της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι ένα φυσικό πρόσωπο που έχει συνάψει με άλλο φυσικό πρόσωπο σύμβαση κοινοπραξίας για τη σύσταση αστικής εταιρίας χωρίς νομική προσωπικότητα, η οποία χαρακτηρίζεται από το γεγονός ότι το πρώτο πρόσωπο έχει εξουσιοδοτηθεί να ενεργεί για λογαριασμό του συνόλου των εταίρων, ενεργεί όμως μόνο και ιδίω ονόματι στις σχέσεις με τρίτους όταν προβαίνει στις πράξεις που συνιστούν την ασκούμενη στο πλαίσιο της εν λόγω αστικής εταιρίας οικονομική δραστηριότητα, ασκεί τη δραστηριότητα αυτή κατά τρόπο ανεξάρτητο και πρέπει επομένως να θεωρηθεί ως «υποκείμενος στον φόρο», κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, και ως μόνος υπόχρεος προς καταβολή του ΦΠΑ που οφείλεται σύμφωνα με το άρθρο 193 της ως άνω οδηγίας.

38 Κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, «[ν]οείται ως “υποκείμενος στον φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής». Κατά το



- άρθρο 193 της οδηγίας 2006/112, ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών, εκτός των περιπτώσεων όπου ο φόρος οφείλεται από άλλο πρόσωπο σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 199β και το άρθρο 202 της ίδιας οδηγίας. Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι οι εξαιρέσεις που προβλέπονται στις τελευταίες αυτές διατάξεις της οδηγίας 2006/112 δεν έχουν εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης.
- 39 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, οι όροι που χρησιμοποιούνται στο άρθρο 9 της οδηγίας 2006/112, ιδίως ο όρος «οποιοσδήποτε», δίνει στην έννοια του «υποκειμένου στον φόρο» ευρύ ορισμό, κύριο στοιχείο του οποίου είναι η ανεξαρτησία κατά την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας, οπότε όλα τα φυσικά και νομικά πρόσωπα, τόσο δημοσίου όσο και ιδιωτικού δικαίου, ακόμη και οντότητες χωρίς νομική προσωπικότητα, που πληρούν αντικειμενικώς τις προϋποθέσεις τις οποίες προβλέπει η διάταξη αυτή, πρέπει να θεωρούνται ως υποκείμενοι στον ΦΠΑ (απόφαση της 12ης Οκτωβρίου 2016, Nigl κ.λπ., C-340/15, EU:C:2016:764, σκέψη 27 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 40 Προκειμένου να καθοριστεί, υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, ποιος πρέπει να θεωρείται ως «υποκείμενος στον ΦΠΑ» για τις επίμαχες παραδόσεις, πρέπει να εξακριβωθεί ποιος άσκησε κατά τρόπο ανεξάρτητο τη σχετική οικονομική δραστηριότητα. Πράγματι, όπως διευκρίνισε η γενική εισαγγελέας στα σημεία 33, 45 και 46 των προτάσεών της, το κριτήριο της ανεξαρτησίας αφορά το ζήτημα της συνδέσεως της οικείας πράξεως με συγκεκριμένο πρόσωπο ή οντότητα, διασφαλιζομένου, επιπλέον, του ότι ο αποκτών θα έχει τη δυνατότητα να ασκήσει με ασφάλεια δικαίου το ενδεχόμενο δικαίωμά του προς έκπτωση, υπό την έννοια ότι θα διαθέτει το πλήρες όνομα και τη διεύθυνση του υποκειμένου στον φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 226, σημείο 5, της οδηγίας 2006/112.
- 41 Προς τούτο, πρέπει να ελέγχεται αν το οικείο πρόσωπο ασκεί οικονομική δραστηριότητα ιδίω ονόματι, για ίδιο λογαριασμό και με δική του ευθύνη και αν φέρει τον οικονομικό κίνδυνο που συνδέεται με την άσκηση της δραστηριότητας (απόφαση της 12ης Οκτωβρίου 2016, Nigl κ.λπ., C-340/15, EU:C:2016:764, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 42 Από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι, εν προκειμένω, μετά τη σύσταση της επίμαχης αστικής εταιρίας για την ανέγερση κτιρίων και αφού ο επιχειρηματικός εταίρος του ΧΤ κατέβαλε τη δική του εισφορά, ο ΧΤ αγόρασε το οικοπέδο μόνος του και στο όνομά του. Ο ΧΤ ζήτησε και έλαβε, στο όνομά του, την οικοδομική άδεια από τις αρμόδιες αρχές. Επίσης, ο ίδιος συνήψε, μόνος και στο όνομά του, τη σύμβαση εργολαβίας. Οι επιχειρηματικοί εταίροι αποφάσισαν ότι ο ΧΤ θα καταχωριζόταν στο κτηματολόγιο ως μοναδικός κύριος. Ο ΧΤ συνήψε στο όνομά του τις συμβάσεις πωλήσεως που αφορούσαν όλα τα ακίνητα και τα σχετικά οικοπέδα, τόσο πριν όσο και μετά την απόφαση για τη λύση της επίμαχης αστικής εταιρίας.
- 43 Παρά την ύπαρξη ρήτρας στην επίμαχη σύμβαση η οποία όριζε τον ΧΤ ως το πρόσωπο το οποίο, στις σχέσεις με τους τρίτους, ενεργούσε στο όνομα των δύο εταίρων, το αιτούν δικαστήριο διαπιστώνει, ιδίως όσον αφορά τις επίμαχες παραδόσεις, ότι ο ΧΤ ενεργούσε μόνος στις σχέσεις αυτές, χωρίς να αναφέρει την ταυτότητα του επιχειρηματικού εταίρου ή την επίμαχη αστική εταιρία, οπότε, κατά το αιτούν δικαστήριο, είναι πολύ πιθανό οι αποδέκτες των επίμαχων παραδόσεων να αγνοούσαν την ύπαρξη επιχειρηματικού εταίρου.
- 44 Επομένως, ο ΧΤ ενήργησε ιδίω ονόματι και για ίδιο λογαριασμό, αναλαμβάνοντας μόνος τον οικονομικό κίνδυνο που συνδέεται με τις επίμαχες φορολογητέες πράξεις.
- 45 Από τα ανωτέρω στοιχεία προκύπτει ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, η οικονομική δραστηριότητα δεν μπορεί να συνδεθεί με την οντότητα που δημιουργήθηκε με τη σύμβαση κοινοπραξίας, δεδομένου ότι οι εταίροι δεν ενήργησαν από κοινού στις σχέσεις τους με τους τρίτους και το εξουσιοδοτημένο να ενεργεί εξ ονόματος του συνόλου των επιχειρηματικών εταίρων πρόσωπο δεν εμφανίστηκε στις σχέσεις αυτές σύμφωνα με τους κανόνες εκπροσωπήσεως που

- προέβλεπε η σύμβαση, με συνέπεια να μην μπορεί να θεωρηθεί ότι η εν λόγω οντότητα πραγματοποίησε τις επίμαχες στην κύρια δίκη φορολογητέες πράξεις. Δεδομένου ότι ο επιχειρηματικός εταίρος δεν πραγματοποίησε ο ίδιος καμία πράξη, από το σύνολο των ως άνω στοιχείων προκύπτει ότι εν προκειμένω μόνον ένα πρόσωπο, ήτοι ο ΧΤ, πρέπει να θεωρηθεί ότι ενήργησε κατά τρόπο ανεξάρτητο και, επομένως, υπό την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο.
- 46 Το συμπέρασμα αυτό δεν κλονίζεται ούτε από το γεγονός ότι ο επιχειρηματικός εταίρος χρηματοδότησε ουσιαστικά την αγορά του οικοπέδου και ότι, κατά τη λύση της αστικής εταιρίας, αποφασίστηκε η διανομή των χρεών και των στοιχείων ενεργητικού που είχαν δημιουργηθεί, αλλ' ούτε και από το γεγονός ότι οι αποφάσεις σχετικά με την επίμαχη στην κύρια δίκη οικονομική δραστηριότητα, στο πλαίσιο της οποίας εντάσσονταν οι επίμαχες παραδόσεις, όπως η αγορά του οικοπέδου και η απόφαση υλοποίησης κατασκευαστικού έργου με χρήση των ποσών που θα προέκυπταν από την πώληση του πρώτου ακινήτου, ελήφθησαν από κοινού από τους εταίρους. Πράγματι, λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι, στις σχέσεις με τους τρίτους, εμφανιζόταν μόνον ο ΧΤ, χωρίς να αναφέρει την επίμαχη αστική εταιρία ή την ταυτότητα του επιχειρηματικού εταίρου του, οι πράξεις που απορρέουν από τις ίδιες αυτές αποφάσεις, όπως επισήμανε κατ' ουσίαν η γενική εισαγγελέας στο σημείο 54 των προτάσεών της, δεν εκτελέστηκαν από ή για την εν λόγω αστική εταιρία, αλλά από τον ΧΤ για ίδιο λογαριασμό.
- 47 Κατά συνέπεια, η συμμετοχή επιχειρηματικού εταίρου όπως ο εταίρος του ΧΤ στις αποφάσεις που προηγήθηκαν των πράξεων προσώπου όπως ο ΧΤ δεν μπορεί να επηρεάσει την ιδιότητα του εν λόγω προσώπου ως υποκειμένου στον φόρο.
- 48 Επομένως, η τυπική ύπαρξη συμβάσεως όπως η σύμβαση με την οποία συστήθηκε η επίμαχη αστική εταιρία δεν αποκλείει την ανεξαρτησία προσώπου όπως ο ΧΤ κατά την άσκηση της οικονομικής δραστηριότητας.
- 49 Εξάλλου, όσον αφορά την απαίτηση που θέτει η μνημονευθείσα στη σκέψη 41 της παρούσας αποφάσεως νομολογία του Δικαστηρίου, ήτοι να έχει ενεργήσει ο ενδιαφερόμενος για ίδιο λογαριασμό, από τις διατάξεις της οδηγίας 2006/112, ιδίως δε από το άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο γ', και από το άρθρο 28, προκύπτει, όπως διευκρίνισε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 56 των προτάσεών της, ότι το γεγονός ότι κάποιος ενήργησε για λογαριασμό τρίτου ως εντολοδόχος δεν αποκλείει τον χαρακτηρισμό του ως «υποκειμένου στον φόρο». Πράγματι, ακόμη και αν ένα πρόσωπο ενεργεί ιδίω ονόματι αλλά για λογαριασμό τρίτου, θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο βάσει του πλάσματος δικαίου που προβλέπει η εν λόγω οδηγία, ότι δηλαδή έχει λάβει αρχικά το οικείο αγαθό προτού προβεί ο ίδιος, στη συνέχεια, σε παράδοσή του (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 14ης Ιουλίου 2011, Henfling κ.λπ., C-464/10, EU:C:2011:489, σκέψη 35).
- 50 Ο κανόνας αυτός θα μπορούσε να εφαρμοστεί, εν προκειμένω, όσον αφορά την πώληση του πέμπτου ακινήτου, την οποία πραγματοποίησε ο ΧΤ ιδίω ονόματι, στο πλαίσιο συμβάσεως πώλησεως συναφθείσας στις 13 Φεβρουαρίου 2013, ενώ το ακίνητο αυτό είχε οριστεί ότι αναλογούσε και εν συνεχεία μεταβιβάστηκε στον επιχειρηματικό εταίρο, κατόπιν της συμφωνίας διανομής της 1ης Φεβρουαρίου 2013, η οποία πραγματοποιήθηκε σε εκτέλεση της αποφάσεως της 10ης Ιανουαρίου 2011 περί λύσεως της επίμαχης αστικής εταιρίας. Εντούτοις, στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εξακριβώσει αν τούτο μπορεί να συμβαίνει βάσει του εθνικού δικαίου, δεδομένου ότι από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι ο ΧΤ εξακολουθούσε να είναι καταχωρισμένος στο κτηματολόγιο ως κύριος του ακινήτου κατά τον χρόνο πωλήσεώς του.
- 51 Από το σύνολο των ανωτέρω σκέψεων προκύπτει ότι πρόσωπο που τελεί σε κατάσταση όπως αυτή του ΧΤ πρέπει να θεωρείται ως «υποκείμενος στον φόρο», κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, καθόσον ενεργεί για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου.

- 52 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 9, παράγραφος 1, και το άρθρο 193 της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι ένα φυσικό πρόσωπο που έχει συνάψει με άλλο φυσικό πρόσωπο σύμβαση κοινοπραξίας για τη σύσταση αστικής εταιρίας χωρίς νομική προσωπικότητα, η οποία χαρακτηρίζεται από το γεγονός ότι το πρώτο πρόσωπο έχει εξουσιοδοτηθεί να ενεργεί στο όνομα όλων των εταίρων, αλλά ενεργεί μόνο και ιδίω ονόματι στις σχέσεις με τους τρίτους όταν προβαίνει στις πράξεις που συνιστούν την ασκούμενη στο πλαίσιο της εν λόγω αστικής εταιρίας οικονομική δραστηριότητα, πρέπει να θεωρείται ως «υποκείμενος στον φόρο», κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, και ως μόνος υπόχρεος προς καταβολή του ΦΠΑ που οφείλεται σύμφωνα με το άρθρο 193 της οδηγίας αυτής, καθόσον ενεργεί για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ως εντολοδόχος, κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 2, στοιχείο γ', και του άρθρου 28 της εν λόγω οδηγίας.

### *Επί του δευτέρου ερωτήματος*

- 53 Κατόπιν της απαντήσεως που δόθηκε στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα.

### *Επί των δικαστικών εξόδων*

- 54 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπύπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (όγδοο τμήμα) αποφαινεται:

**Το άρθρο 9, παράγραφος 1, και το άρθρο 193 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι ένα φυσικό πρόσωπο που έχει συνάψει με άλλο φυσικό πρόσωπο σύμβαση κοινοπραξίας για τη σύσταση αστικής εταιρίας χωρίς νομική προσωπικότητα, η οποία χαρακτηρίζεται από το γεγονός ότι το πρώτο πρόσωπο έχει εξουσιοδοτηθεί να ενεργεί στο όνομα όλων των εταίρων, αλλά ενεργεί μόνο και ιδίω ονόματι στις σχέσεις με τους τρίτους όταν προβαίνει στις πράξεις που συνιστούν την ασκούμενη στο πλαίσιο της εν λόγω αστικής εταιρίας οικονομική δραστηριότητα, πρέπει να θεωρείται ως «υποκείμενος στον φόρο», κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, και ως μόνος υπόχρεος προς καταβολή του φόρου προστιθέμενης αξίας που οφείλεται σύμφωνα με το άρθρο 193 της οδηγίας αυτής, καθόσον ενεργεί για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ως εντολοδόχος, κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 2, στοιχείο γ', και του άρθρου 28 της εν λόγω οδηγίας.**

(υπογραφές)