



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Achtste kamer)

16 september 2020*

„Prejudiciële verwijzing – Richtlijn 2006/112/EG – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Artikel 9, lid 1 – Artikel 193 – Begrip ‚belastingplichtige’ – Overeenkomst voor een gezamenlijke activiteit – Maatschap – Toerekening van een economische handeling aan een van de deelgenoten – Bepaling van de tot voldoening van de btw gehouden belastingplichtige”

In zaak C-312/19,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (hoogste bestuursrechter, Litouwen) bij beslissing van 10 april 2019, ingekomen bij het Hof op 16 april 2019, in de procedure

XT

tegen

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

wijst

HET HOF (Achtste kamer),

samengesteld als volgt: L. S. Rossi, kamerpresident, A. Prechal (rapporteur), president van de Derde kamer, en F. Biltgen, rechter,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- de Litouwse regering, vertegenwoordigd door K. Dieninis en V. Vasiliauskienė als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en J. Jokubauskaitė als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 23 april 2020,

het navolgende

* Procestaal: Litouws.

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van 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 (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2013/43/EU van de Raad van 22 juli 2013 (PB 2013, L 201, blz. 4) (hierna: „richtlijn 2006/112”).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen XT en de Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (nationale belastinginspectie bij het ministerie van Financiën van de Republiek Litouwen) over een door de Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (belastinginspectie Vilnius, Litouwen; hierna: „belastingdienst van Vilnius”) tot XT gericht bevel tot betaling van belasting over de toegevoegde waarde (btw), vermeerderd met vertragingsrente, en een boete wegens niet-aangifte van vastgoedtransacties.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

- 3 Artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 bepaalt:

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

Als ‚economische activiteit’ worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

- 4 Artikel 14 van deze richtlijn luidt:

„1. Als ‚levering van goederen’ wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

2. Naast de in lid 1 bedoelde handeling worden de volgende handelingen als een levering van goederen beschouwd:

[...]

c) de overdracht van een goed ingevolge een overeenkomst tot koop of verkoop in commissie.

3. De lidstaten kunnen de oplevering van bepaalde werken in onroerende staat als een levering van goederen beschouwen.”

- 5 Artikel 28 van dezelfde richtlijn is als volgt verwoord:

„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.”

6 In artikel 193 van richtlijn 2006/112 is het volgende opgenomen:

„De btw is verschuldigd door de belastingplichtige die een belastbare goederenlevering of een belastbare dienst verricht, behalve in de gevallen waarin de belasting uit hoofde van de artikelen 194 tot en met 199 ter en artikel 202 door een andere persoon verschuldigd is.”

7 Artikel 226 van deze richtlijn bepaalt het volgende:

„Onverminderd de bijzondere bepalingen van deze richtlijn zijn voor btw-doeleinden op de overeenkomstig de artikelen 220 en 221 uitgereikte facturen alleen de volgende vermeldingen verplicht:

[...]

5) de volledige naam en het volledige adres van de belastingplichtige en zijn afnemer;

[...]”

8 Artikel 287 van deze richtlijn luidt:

„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: [...] 29 000 [EUR];

[...]”

9 Artikel 1 van uitvoeringsbesluit 2011/335/EU van de Raad van 30 mei 2011, waarbij de Republiek Litouwen wordt gemachtigd een maatregel toe te passen die afwijkt van artikel 287 van [richtlijn 2006/112] (PB 2011, L 150, blz. 6), bepaalt:

„In afwijking van artikel 287, punt 11, van [richtlijn 2006/112] wordt de Republiek Litouwen gemachtigd btw-vrijstelling toe te kennen aan belastingplichtigen met een jaaromzet die ten hoogste gelijk is aan de tegenwaarde van 45 000 EUR in de nationale munteenheid tegen de op de dag van toetreding tot de Europese Unie geldende omrekeningskoers.”

Litouws recht

Wet op de btw

10 Artikel 2 van de Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (wet op de btw van de Republiek Litouwen) (Žin., 2002, nr. 35-1271), in de voor de belastingjaren 2010 tot en met 2013 geldende versie (hierna: „btw-wet”), bepaalt het volgende:

„[...]

2. Onder ‚belastingplichtige’ wordt verstaan een belastingplichtige van de Republiek Litouwen of een andere staat.

[...]

15. 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.

[...]”

11 Artikel 71 van de btw-wet is als volgt verwoord:

„1. 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.

2. Niettegenstaande lid 1 van [artikel 71] [...] 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 [...], indien de tegenprestatie voor de goederen en (of) diensten die bij de verrichting van economische activiteiten op het grondgebied zijn geleverd en (of) verricht, jaarlijks (over de laatste twaalf maanden) niet meer beloopt dan een totaalbedrag van 155 000 [Litouwse litas (LTL), circa 45 000 EUR]. 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. [...]

[...]

4. Het niet-aanvragen van registratie voor btw-doeleinden [...] ontheft een belastingplichtige niet van de verplichting btw te berekenen over de goederen die hij heeft geleverd en/of de diensten die hij heeft verricht [...] en de btw aan de staatsbegroting te betalen [...].”

12 Artikel 79, leden 1 en 5, van de btw-wet luidt:

„1. [...] een belastingplichtige reikt voor elke goederenlevering of dienst een btw-factuur uit [...].

[...]

5. Op de door de regering van de Republiek Litouwen of een door haar erkende instantie bepaalde manier en in door haar bepaalde gevallen mag door verschillende belastingplichtigen voor gezamenlijk geleverde goederen of verrichte diensten één factuur worden uitgereikt.”

Burgerlijk wetboek

13 Artikel 6.969, lid 1, van de Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (burgerlijk wetboek van de Republiek Litouwen), zoals gewijzigd bij wet nr. VIII-1864 van 18 juli 2000 (hierna: „burgerlijk wetboek”), bepaalt het volgende:

„Met een overeenkomst voor een gezamenlijke activiteit (maatschap) verbinden twee of meer door middel van hun vermogen, werk of kennis samenwerkende personen (deelgenoten) zich ertoe om gezamenlijk te handelen voor een bepaald doel of bepaalde activiteiten die niet in strijd zijn met de wet.”

14 Artikel 6.971 van dit wetboek luidt:

„1. Het door de deelgenoten ingebrachte vermogen dat voorheen hun eigendom was en ook de productie tijdens de gezamenlijke activiteiten en de opbrengsten en de vruchten ervan, worden de gezamenlijke deeleigendom van alle deelgenoten, tenzij bij wet of in de overeenkomst voor een gezamenlijke activiteit anders is bepaald.

[...]

3. De deelgenoten wijzen in onderlinge overeenstemming een van hen aan die verantwoordelijk is voor de boekhouding van het gezamenlijke vermogen.

4. Alle deelgenoten beslissen in onderlinge overeenstemming over het gebruik, het beheer en de vervreemding van het gezamenlijk vermogen. Indien er op dat vlak onenigheid bestaat, beslist de rechter op verzoek van een van de deelgenoten. [...]”

15 Artikel 6.972, leden 1 en 2, van dat wetboek bepaalt:

„1. Bij het beheer van het gezamenlijk vermogen is elke deelgenoot gerechtigd om namens alle deelgenoten te handelen, tenzij in de overeenkomst voor een gezamenlijke activiteit wordt bepaald dat het gezamenlijk vermogen wordt beheerd door een van de deelgenoten of door alle deelgenoten gezamenlijk. Indien de deelgenoten enkel samen kunnen handelen, is voor elke transactie de instemming van alle deelgenoten vereist.

2. In rechtsbetrekkingen met derden wordt het recht van een deelgenoot om namens alle deelgenoten te handelen, bekrachtigd bij volmacht van de overige deelgenoten of in de overeenkomst voor een gezamenlijke activiteit.”

16 Artikel 6.974 van datzelfde wetboek heeft als opschrift „Gezamenlijke kosten en verliezen” en bepaalt:

„1. De verdeling van de gezamenlijke kosten en verliezen van de gezamenlijke activiteit wordt in de overeenkomst voor een gezamenlijke activiteit vastgelegd. Indien een dergelijke overeenkomst niet bestaat, is elke deelgenoot aansprakelijk voor de gezamenlijke kosten en verliezen in verhouding tot zijn aandeel in de maatschap.

2. Het beding waarbij een van de deelgenoten volledig wordt ontheven van de verplichting om bij te dragen in de gezamenlijke kosten en verliezen, is ongeldig.”

17 In artikel 6.975, lid 3, van het burgerlijk wetboek is het volgende opgenomen:

„Indien de overeenkomst voor een gezamenlijke activiteit betrekking heeft op de commerciële activiteiten van de deelgenoten, zijn alle deelgenoten gezamenlijk en hoofdelijk aansprakelijk voor alle gezamenlijk aangegane verplichtingen, ongeacht de grond waarop die verplichtingen ontstaan.”

18 Volgens artikel 6.976, lid 1, van dit wetboek „wordt de winst die voortkomt uit de gezamenlijke activiteit, behoudens andersluidende bepaling in de overeenkomst voor een gezamenlijke activiteit, onder de deelgenoten verdeeld in verhouding tot de waarde van hun inbreng in de maatschap.”

Hoofdingeding en prejudiciële vragen

- 19 Op 19 februari 2010 hebben XT en een andere natuurlijke persoon (hierna: „deelgenoot”) een overeenkomst voor een gezamenlijke activiteit (hierna: „betrokken overeenkomst”) gesloten die in artikel 6.969, lid 1, van het burgerlijk wetboek wordt aangeduid als een „maatschap”, teneinde samen te werken aan de bouw van residentieel onroerend goed (hierna: „betrokken maatschap”).
- 20 Op 25 april 2010 hebben XT en zijn deelgenoot besloten om een perceel grond in het district Vilnius (Litouwen) te kopen. Op 27 april 2010 heeft XT alleen de koopovereenkomst met de eigenaren van dat perceel ondertekend. XT heeft 30 % van de koopsom betaald en zijn deelgenoot 70 %. De deelgenoot heeft zijn inbreng aan XT overgedragen. Zij hebben ervoor gekozen de eigendom van het perceel alleen op naam van XT in het kadaster te registreren.
- 21 Op 5 mei 2010 hebben XT en zijn deelgenoot besloten een complex van vijf gebouwen te bouwen. XT werd belast met het regelen van de benodigde bouwdocumenten, en de bouwwerkzaamheden werden toevertrouwd aan een projectontwikkelingsmaatschappij waarvan XT directeur was. Op 22 mei 2010 is met die maatschappij de bouwovereenkomst gesloten, waarbij XT zowel in hoedanigheid van afnemer als vertegenwoordiger voor die maatschappij optrad.
- 22 Op 2 november 2010 heeft XT een op zijn naam afgegeven bouwvergunning verkregen voor de bouw van vijf gebouwen op het betrokken perceel.
- 23 Op 2 december 2010 hebben XT en zijn deelgenoot besloten om het eerste gebouw met een deel van het perceel te verkopen en het ontvangen bedrag aan te wenden voor toekomstige bouwprojecten. Op 14 december 2010 hebben XT en de kopers (natuurlijke personen) de koopovereenkomst voor het eerste gebouw ondertekend.
- 24 Op 10 januari 2011 hebben XT en zijn deelgenoot een overeenkomst tot beëindiging van de betrokken maatschap en tot verdeling van de tegoeden en schulden gesloten. Bij deze overeenkomst is besloten het recht op een deel van de voortgebrachte vermogensbestanddelen, namelijk het vierde en vijfde gebouw, aan de deelgenoot toe te kennen. Verder heeft XT zich ertoe verbonden om zijn deelgenoot vóór 2017 het bedrag van 300 000 LTL (circa 86 886 EUR) te betalen ter compensatie van het verschil tussen hun respectieve inbrengen en van het verschil tussen de door hen ontvangen aandelen in de gezamenlijke vermogensbestanddelen. Op grond van die overeenkomst kwamen het eerste, tweede en derde gebouw toe aan XT.
- 25 Op 15 februari 2011 heeft de projectontwikkelingsmaatschappij een factuur met btw opgemaakt voor de bouw van het eerste tot en met het vierde gebouw. Voor de bouw van het vijfde gebouw heeft deze maatschappij op 11 februari 2013 een factuur met btw uitgereikt.
- 26 Het tweede en het derde gebouw zijn op 30 mei 2011 en 13 november 2012 verkocht bij overeenkomsten die XT met natuurlijke personen heeft gesloten.
- 27 Op 1 februari 2013 hebben XT en zijn deelgenoot een akte van eigendomsoverdracht (verdeling) opgesteld waarin werd vastgelegd dat XT, gelet op de overeenkomst van 10 januari 2011, het vierde en vijfde gebouw aan zijn deelgenoot zou overdragen.
- 28 Op 6 februari 2013 hebben XT en zijn deelgenoot op basis van de betrokken overeenkomst besloten dat XT het vijfde gebouw, waarvan de eigendom in het kadaster op zijn naam stond geregistreerd, zou verkopen en het ontvangen bedrag aan zijn deelgenoot zou doorstorten. Deze verkoop heeft plaatsgevonden op 13 februari 2013.

- 29 Aangezien XT en zijn deelgenoot de verkoop van de gebouwen aan derden (hierna: „betrokken leveringen”) niet aanzagen als een aan btw onderworpen economische activiteit, hebben zij de kopers facturen zonder btw uitgereikt. Evenmin hebben zij btw aangegeven of betaald, noch de voorbelasting in aftrek gebracht.
- 30 Na een bij XT uitgevoerde belastinginspectie die betrekking had op de inkomstenbelasting en de btw voor 2010 tot en met 2013, heeft de belastingdienst van Vilnius zich op het standpunt gesteld dat de activiteit waarvan de betrokken leveringen deel uitmaakten, alsook de betrokken leveringen zelf, voor btw-doeleinden samen als één enkele economische activiteit moesten worden beschouwd. Aangezien de belastingdienst van Vilnius XT beschouwde als een „belastingplichtige” die verantwoordelijk was voor nakoming van de btw-verplichtingen, heeft die dienst hem gelast de btw over deze handelingen vermeerderd met vertragingsrente te voldoen en een fiscale boete te betalen, waarbij hij evenwel recht had op aftrek van de btw in de door de projectontwikkelingsmaatschappij uitgereikte facturen.
- 31 Deze beslissing is vervolgens gehandhaafd door de nationale belastinginspectie bij het ministerie van Financiën van de Republiek Litouwen en door de Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (commissie voor belastinggeschillen bij de regering van de Republiek Litouwen) alsook door de Vilniaus apygardos administracinis teismas (bestuursrechter in eerste aanleg Vilnius, Litouwen). XT heeft tegen het vonnis van deze rechter hoger beroep ingesteld bij de Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (hoogste bestuursrechter, Litouwen) en verzocht om vernietiging van dat vonnis.
- 32 Bij het onderzoek van dat beroep heeft de verwijzende rechter twijfels over de vraag wie de belastingplichtige is, XT dan wel de betrokken maatschap, zijnde de twee deelgenoten van de door de betrokken overeenkomst opgerichte entiteit, gelet op het feit dat een maatschap naar Litouws recht geen rechtspersoonlijkheid bezit.
- 33 Deze twijfels zijn ingegeven enerzijds door de overwegingen van de verwijzende rechter dat ten eerste de belastingdienst van Vilnius deze maatschap niet ter discussie heeft gesteld, ten tweede in de betrokken overeenkomst wordt vermeld dat XT in de betrekkingen met derden namens beide deelgenoten handelt, en ten derde de verschillende beslissingen die XT en zijn deelgenoot op grond van die overeenkomst hebben genomen aan de basis liggen van de handelingen van XT, zodat er redenen zijn om aan te nemen dat XT, gelet op de uiteengezette feiten, niet zelfstandig een economische activiteit heeft uitgeoefend. De betrokken maatschap daarentegen voldoet volgens de verwijzende rechter aan de criteria van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112.
- 34 Anderzijds stelt de verwijzende rechter vast dat alleen XT actief was in de betrekkingen met derden, ook wat de betrokken leveringen betreft, daar zijn deelgenoot zich in wezen ertoe had beperkt de aankoop van het perceel gedeeltelijk te financieren en de afnemers van deze leveringen niet van het bestaan van deze deelgenoot op de hoogte waren.
- 35 Voor het geval het Hof zou oordelen dat de betrokken maatschap btw-plichtig is, wenst de verwijzende rechter met zijn tweede vraag te vernemen hoe de fiscale verplichtingen onderling moeten worden verdeeld. Hij vraagt zich in dit verband af of ervan moet worden uitgegaan dat iedere deelgenoot individueel tot voldoening van de btw is gehouden naar rato van zijn aandeel in de tegenprestatie die in het kader van de economische activiteiten voor de leveringen is ontvangen en welke maatstaf in aanmerking moet worden genomen voor de berekening van de in artikel 287 van richtlijn 2006/112 bedoelde btw-vrijstelling.

36 Tegen deze achtergrond heeft de Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (hoogste bestuursrechter, Litouwen) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

- „1) Moeten artikel 9, lid 1, en artikel 193 van [richtlijn 2006/112] aldus worden uitgelegd dat in omstandigheden als in casu, een natuurlijke persoon als verzoeker niet kan worden geacht de betrokken (economische) activiteit ‚zelfstandig‘ te hebben uitgeoefend en als enige de [btw] over de betrokken leveringen te moeten betalen, of is, met andere woorden, voor de toepassing van artikel 9, lid 1, en artikel 193 van richtlijn 2006/112 de tot de betrokken verplichtingen gehouden belastingplichtige de maatschap (de deelgenoten in de maatschap gezamenlijk; in casu verzoeker en zijn deelgenoot 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 richtlijn 2006/112 dan aldus worden uitgelegd dat in omstandigheden als in casu, elke deelgenoot in de maatschap (in casu verzoeker en zijn deelgenoot) – 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 richtlijn 2006/112 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)?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

- 37 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 9, lid 1, en artikel 193 van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat een natuurlijke persoon die met een andere natuurlijke persoon een overeenkomst voor een gezamenlijke activiteit heeft gesloten in de vorm van een maatschap zonder rechtspersoonlijkheid, waarbij de eerste persoon bevoegd is om in naam van de deelgenoten samen te handelen maar in de betrekkingen met derden alleen en in eigen naam handelt voor de handelingen die de economische activiteit van deze maatschap uitmaken, deze activiteit zelfstandig uitoefent en dus moet worden beschouwd als een „belastingplichtige” in de zin van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 en als de enige tot voldoening van de verschuldigde btw gehouden is overeenkomstig artikel 193 van deze richtlijn.
- 38 Volgens artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 wordt als „belastingplichtige” beschouwd „eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit”. Overeenkomstig artikel 193 van deze richtlijn is de btw verschuldigd door de belastingplichtige die een belastbare goederenlevering verricht, behalve in de gevallen waarin de belasting uit hoofde van de artikelen 194 tot en met 199 ter en artikel 202 door een andere persoon verschuldigd is. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat de in laatstgenoemde bepalingen van richtlijn 2006/112 genoemde uitzonderingen niet van toepassing zijn in het hoofdgeding.
- 39 Volgens vaste rechtspraak van het Hof wordt het begrip „belastingplichtige” door de in artikel 9 van richtlijn 2006/112 gebruikte bewoordingen – met name „eenieder” – ruim gedefinieerd met de nadruk 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 (arrest van 12 oktober 2016, Nigl e.a., C-340/15, EU:C:2016:764, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 40 Om te bepalen wie in omstandigheden als in het hoofdgeding moet worden beschouwd als „belastingplichtige” voor de betrokken leveringen, moet worden nagegaan wie de betrokken economische activiteit zelfstandig heeft uitgeoefend. Zoals de advocaat-generaal in de punten 33, 45 en 46 van haar conclusie heeft gepreciseerd, ziet het criterium van zelfstandigheid immers op de vraag aan welke concrete persoon of entiteit de handeling in kwestie moet worden toegerekend, waarbij er bovendien over moet worden gewaakt dat de afnemer rechtszekerheid heeft over de uitoefening van zijn eventueel recht op aftrek doordat hij overeenkomstig artikel 226, punt 5, van richtlijn 2006/112 over de volledige naam en het volledige adres van de betrokken belastingplichtige beschikt.
- 41 Daartoe moet 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 economische risico draagt (arrest van 12 oktober 2016, Nigl e.a., C-340/15, EU:C:2016:764, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 42 Uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt dat in casu XT, nadat hij de betrokken maatschap had opgericht voor een bouwproject en de inbreng van zijn zakenpartner had ontvangen, het terrein alleen en in eigen naam heeft aangekocht. XT heeft bij de bevoegde autoriteiten de bouwvergunning aangevraagd en op zijn naam verkregen. Hij is ook de persoon die, alleen en in zijn naam, de bouwovereenkomst heeft gesloten. De deelgenoten hebben besloten dat alleen XT als eigenaar in het kadaster zou worden geregistreerd. XT heeft de verkoopovereenkomsten voor alle gebouwen en de bijhorende percelen in eigen naam gesloten, zowel voor als na de beslissing om de betrokken maatschap te beëindigen.
- 43 Niettegenstaande er in de betrokken overeenkomst een bepaling was opgenomen waarin XT werd aangewezen als de persoon die in de betrekkingen met derden namens de twee deelgenoten bij die overeenkomst handelde, stelt de verwijzende rechter vast dat XT, met name wat de betrokken leveringen betreft, in die betrekkingen alleen heeft gehandeld, zonder de identiteit van zijn deelgenoot of de betrokken maatschap te vermelden, zodat het volgens deze rechter zeer waarschijnlijk is dat de afnemers van de betrokken leveringen niet op de hoogte waren van het bestaan van een deelgenoot.
- 44 Hieruit volgt dat XT in eigen naam en voor eigen rekening heeft gehandeld en als enige het aan de betrokken belastbare handelingen verbonden economische risico heeft gedragen.
- 45 Uit het voorgaande blijkt dat in omstandigheden als in het hoofdgeding de economische activiteit niet kan worden toegerekend aan de bij de overeenkomst voor een gezamenlijke activiteit opgerichte entiteit, aangezien de deelgenoten niet samen hebben gehandeld in hun betrekkingen met derden en de persoon die bevoegd is om in naam van de deelgenoten samen te handelen, in die betrekkingen niet heeft gehandeld volgens de in deze overeenkomst vastgelegde vertegenwoordigingsregels, zodat deze entiteit niet kan worden geacht de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastbare handelingen te hebben verricht. Aangezien de deelgenoot zelf geen enkele handeling heeft verricht, blijkt uit al deze elementen dat in casu alleen een persoon als XT moet worden geacht zelfstandig en dus als belastingplichtige te hebben gehandeld.
- 46 Aan deze conclusie wordt niet afgedaan door de omstandigheid dat de aankoop van het terrein grotendeels is gefinancierd door de deelgenoot en dat bij de beëindiging van de maatschap is besloten de schulden en de voortgebrachte vermogensbestanddelen te verdelen, noch door het feit dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde beslissingen betreffende de economische activiteit waarvan de betrokken leveringen deel uitmaakten – zoals de aankoop van het perceel en de beslissing om een vastgoedproject te ontwikkelen met behulp van de uit de verkoop van het eerste gebouw verkregen opbrengsten – door de deelgenoten samen zijn genomen. Gelet op het feit dat alleen XT in de

betrekkingen met derden heeft gehandeld zonder de betrokken maatschap of de identiteit van zijn deelgenoot te vermelden, zijn de uit die beslissingen voortvloeiende handelingen, zoals de advocaat-generaal in wezen heeft opgemerkt in punt 54 van haar conclusie, niet door of voor die maatschap uitgevoerd, maar door XT, voor eigen rekening.

- 47 Bijgevolg kan de deelname van een deelgenoot als die van XT aan de beslissingen die voorafgaan aan de handelingen die zijn verricht door een persoon als XT, geen invloed hebben op de hoedanigheid van belastingplichtige van deze persoon.
- 48 Het formele bestaan van een overeenkomst zoals de overeenkomst waarbij de betrokken maatschap is opgericht, sluit dus niet uit dat een persoon als XT zelfstandig de economische activiteit uitoefent.
- 49 Voorts volgt uit de bepalingen van richtlijn 2006/112 – met name uit artikel 14, lid 2, onder c), en artikel 28 – wat betreft het in punt 41 van dit arrest genoemde vereiste van de rechtspraak van het Hof om voor eigen rekening te hebben gehandeld, dat het feit dat iemand als commissionair voor een ander is opgetreden niet uitsluit dat deze persoon als „belastingplichtige” wordt aangemerkt, zoals de advocaat-generaal in punt 56 van haar conclusie heeft gepreciseerd. Zelfs indien een persoon in eigen naam maar voor rekening van een derde handelt, wordt hij immers als belastingplichtige aangemerkt op basis van de in die richtlijn neergelegde fictie dat die persoon in eerste instantie het betrokken goed heeft ontvangen en daarna in tweede instantie zelf de levering van dat goed verricht (zie naar analogie arrest van 14 juli 2011, Henfling e.a., C-464/10, EU:C:2011:489, punt 35).
- 50 Deze regel zou in casu van toepassing kunnen zijn op de verkoop van het vijfde gebouw, die XT in eigen naam heeft voltrokken bij overeenkomst van 13 februari 2013, ook al was dit gebouw toegewezen en vervolgens overgedragen aan de deelgenoot naar aanleiding van de op 1 februari 2013 verleden akte van verdeling die uitvoering gaf aan de beslissing van 10 januari 2011 om de betrokken maatschap te beëindigen. Het staat evenwel aan de verwijzende rechter om na te gaan of dit naar nationaal recht het geval kan zijn, aangezien uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt dat XT op de datum van verkoop van het gebouw nog steeds in het kadaster als eigenaar was geregistreerd.
- 51 Uit een en ander volgt dat een persoon in een situatie als die van XT moet worden beschouwd als de „belastingplichtige” in de zin van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 voor zover hij voor eigen rekening dan wel voor rekening van een derde heeft gehandeld.
- 52 Gelet op alle voorgaande overwegingen moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 9, lid 1, en artikel 193 van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat een natuurlijke persoon die met een andere natuurlijke persoon een overeenkomst voor een gezamenlijke activiteit heeft gesloten in de vorm van een maatschap zonder rechtspersoonlijkheid, waarbij de eerste persoon bevoegd is om in naam van de deelgenoten samen te handelen maar in de betrekkingen met derden alleen en in eigen naam handelt voor de handelingen die de economische activiteit van deze maatschap uitmaken, moet worden beschouwd als een „belastingplichtige” in de zin van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 en als enige die gehouden is tot voldoening van de verschuldigde btw overeenkomstig artikel 193 van deze richtlijn, voor zover hij voor eigen rekening dan wel voor rekening van een derde handelt als commissionair in de zin van artikel 14, lid 2, onder c), en artikel 28 van deze richtlijn.

Tweede vraag

- 53 Gezien het antwoord op de eerste vraag hoeft de tweede vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

- 54 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Achtste kamer) verklaart voor recht:

Artikel 9, lid 1, en artikel 193, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moeten aldus worden uitgelegd dat een natuurlijke persoon die met een andere natuurlijke persoon een overeenkomst voor een gezamenlijke activiteit heeft gesloten in de vorm van een maatschap zonder rechtspersoonlijkheid, waarbij de eerste persoon bevoegd is om in naam van de deelgenoten samen te handelen maar in de betrekkingen met derden alleen en in eigen naam handelt voor de handelingen die de economische activiteit van deze maatschap uitmaken, moet worden beschouwd als een „belastingplichtige” in de zin van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 en als de enige die gehouden is tot voldoening van de verschuldigde btw overeenkomstig artikel 193 van deze richtlijn, voor zover hij voor eigen rekening dan wel voor rekening van een derde handelt als commissionair in de zin van artikel 14, lid 2, onder c), en artikel 28 van deze richtlijn.

ondertekeningen