



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 23. aprila 2020¹

Zadeva C-312/19

**XT,
ob udeležbi**

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

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas
(vrhovno upravno sodišče, Litva))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Davčna zakonodaja – Davek na dodano vrednost –
Direktiva 2006/112/ES – Člen 9(1) – Pojem davčnega zavezanca – Sposobnost biti davčni zavezanec –
Pravna sposobnost – Pripisovanje transakcije davčnemu zavezancu – Skupno delovanje več oseb –
Delovanje notranje družbe“

I. Uvod

1. V obravnavanem primeru sta dve osebi načrtovali in izvedli gradbeni projekt z več stavbami, vendar je samo ena od njiju – tožeča stranka v postopku v glavni stvari – aktivno nastopala navzven. Njen poslovni partner je sodeloval samo finančno, pri čemer je prispeval 70 % sredstev za nakup, vendar je bil vključen v odločitve v zvezi s projektom in je po prenehanju skupnega projekta in prodaji zgrajenih stavb od tožeče stranke prejel ustrezen delež.

2. Kdo je v takem primeru davčni zavezanec, ki je dobavil blago ali opravil storitev, ki je zavezan za plačilo nastalega DDV, če dve osebi delujeta skupaj, vendar navzven v svojem imenu nastopa samo ena oseba? Odgovor na to vprašanje ni pomemben samo za davčno obveznost izvajalca, ampak tudi za prejemnikov odbitek. Ta namreč za odbitek potrebuje račun, na katerem morata biti navedena ime in naslov davčnega zavezanca, ki je prodal blago ali storitev.

3. Sodišče v dosedanjih odločitvah ni obravnavalo primera, v katerem je nekdo v ozadju (to je tiho) sodeloval pri neki dejavnosti, ki jo je nekdo drug sam opravil v svojem imenu. Sodišče je že obravnavalo le vprašanje (sorazmernega) odbitka solastnika, ki je bil član skupnosti solastnikov, na podlagi računa, ki je bil naslovljen na oba solastnika.² Zato je obravnavani primer priložnost za Sodišče, da dalje razvije sodno prakso o zelo pomembni tematiki ugotavljanja davčnega zavezanca v primerih, v katerih so v njegovih dejavnostih udeležene tudi tretje osebe.

¹ Jezik izvirnika: nemščina.

² Sodba z dne 21. aprila 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241).

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4. Pravni okvir prava Unije določajo člen 9(1), člen 193 in člen 287 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost³ (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

5. Člen 9(1), prvi stavek, Direktive o DDV določa:

„1. ‚Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti. [...]“

6. Člen 193 Direktive o DDV se nanaša na osebe, ki so zavezane plačati DDV, in v različici, ki je veljala za sporna leta, določa:

„DDV je dolžan plačati davčni zavezanec, ki dobavlja obdavčljivo blago ali opravlja obdavčljivo storitev [...]“

7. Člen 287, točka 11, Direktive o DDV vsebuje tako imenovano oprostitev za mala podjetja in določa:

„Države članice, ki so pristopile po 1. januarj[u] 1978, lahko oprostito davčne zavezance, katerih letni promet ne presega protivrednosti naslednjih zneskov v nacionalni valuti po menjalnem tečaju na dan njihovega pristopa: [...]“

11. Litva: 29.000 EUR; [...]“

B. Litovsko pravo

8. Člen 2(15) Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (zakon Republike Litve o DDV; v nadaljevanju: zakon o DDV) določa:

„Davčni zavezanec v Republiki Litvi‘ pomeni pravno ali fizično osebo v Republiki Litvi, ki opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, in kolektivni naložbeni podjem, s sedežem v Republiki Litvi, ki nima statusa pravne osebe in deluje kot investicijski sklad“;

9. Člen 71(1) zakona o DDV določa:

„Obveznost identifikacije za DDV ter obračuna DDV in njegovega plačila v proračun se naloži davčnim zavezancem, ki dobavljajo blago ali opravljajo storitve na ozemlju države [...] Oseba, za katero velja obveznost identifikacije za DDV, mora vložiti zahtevek za izdajo identifikacijske številke za DDV.“

10. Člen 71(2) zakona o DDV pa določa:

„Ne glede na odstavek 1 [člena 71 zakona o DDV] davčnemu zavezancu v Republiki Litvi ni treba vložiti zahtevka za izdajo identifikacijske številke za DDV ter obračunati DDV in ga plačati v proračun, kot je določeno [...], če skupni letni znesek plačil v zadnjih 12 mesecih za dobavljeno blago in/ali opravljene storitve na ozemlju države pri opravljanju ekonomske dejavnosti ni presegel 155.000 litvanskih litasov (LTL). DDV se začne obračunavati od meseca, v katerem je bila ta meja presežena. DDV se ne obračuna za dobavljeno blago in opravljene storitve, če plačila zanje niso presegla navedenega zneska 155.000 LTL. [...]“

³ UL 2006, L 347, str. 1.

III. Spor o glavni stvari

11. Tožeča stranka v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: tožeča stranka) in še ena fizična oseba (v nadaljevanju: poslovni partner) sta 19. februarja 2010 sklenili pogodbo o skupni dejavnosti zaradi sodelovanja pri izgradnji stanovanjske nepremičnine v Vilni (Litva) ali v njeni okolici.
12. Tožeča stranka in poslovni partner sta se 25. aprila 2010 odločila, da bosta kupila kmetijsko zemljišče v izmeri 0,5 ha v okraju Vilna. Tožeča stranka in lastniki tega zemljišča so 27. aprila 2010 podpisali prodajno pogodbo za to zemljišče. Poslovni partner je prispeval 70 %, tožeča stranka pa 30 % kupnine. Odločila sta se, da bosta kot imetnika lastninske pravice na zemljišču vpisala tožečo stranko.
13. Tožeča stranka in njen poslovni partner sta se 5. maja 2010 odločila, da bosta zgradila kompleks petih stavb, da bo tožeča stranka uredila vse dokumente, ki se zahtevajo za gradnjo, in da bosta za vodenje gradbenih del imenovala družbo z omejeno odgovornostjo Konsela (v nadaljevanju: Konsela UAB), katere direktor je bila tožeča stranka.
14. Tožeča stranka je 2. novembra 2010 od upravnega organa okraja Vilna pridobila gradbeno dovoljenje, izdano na njeno ime, za izgradnjo petih stavb na zemljišču. Pogodba o gradbenih delih, ki jo je podpisala tožeča stranka kot naročnica in zastopnica družbe Konsela UAB, je bila sklenjena 22. aprila 2010. Izvajalec del je 15. februarja 2011 izdal račun z DDV za izgradnjo stavb št. od 1 do 4, 11. februarja 2013 pa za izgradnjo stavbe št. 5.
15. Tožeča stranka in njen poslovni partner sta se 2. decembra 2010 odločila, da bosta prodala stavbo št. 1, skupaj z delom zemljišča, in prejeti znesek uporabila za gradnjo. Ta nepremičnina je bila prodana na podlagi prodajne pogodbe z dne 14. decembra 2010, ki so jo sklenili tožeča stranka in kupci (fizične osebe).
16. Tožeča stranka in poslovni partner sta 10. januarja 2011 sklenila pogodbo o prenehanju pogodbe o skupni dejavnosti z dne 19. februarja 2010 ter o razdelitvi premoženja in obveznosti. S to pogodbo je bilo določeno, da pogodba o skupni dejavnosti preneha veljati in da se pravice na ustvarjenem premoženju (stavbi št. 4 in št. 5) podelijo poslovnemu partnerju, tožeča stranka pa se je zavezala, da bo poslovnemu partnerju do leta 2017 vrnila razliko med njegovim prispevkom in deležem na prejetem skupnem premoženju v višini 300.000 LTL (86.886 EUR).
17. Stavbi št. 2 in št. 3 sta v skladu s to pogodbo pripadli tožeči stranki in sta bili skupaj s pripadajočima deloma zemljišča prodani 30. maja 2011 in 13. novembra 2012.
18. Tožeča stranka in njen poslovni partner sta 1. februarja 2013 sestavila listino o prenosu (odsvojitvi) lastninske pravice, v skladu s katero je tožeča stranka, ob sklicevanju na pogodbo z dne 10. januarja 2011, na svojega poslovnega partnerja prenesla stavbi št. 4 in št. 5, skupaj s pripadajočima deloma zemljišča.
19. Tožeča stranka in njen poslovni partner sta se z odločitvijo z dne 6. februarja 2013 na podlagi pogodbe o skupni dejavnosti z dne 19. februarja 2010 odločila, da bo tožeča stranka prodala stavbo št. 5 s pripadajočim delom zemljišča, ki sta bila vpisana na njeno ime, in prejeti znesek takoj nakazala poslovnemu partnerju. S prodajno pogodbo z dne 13. februarja 2013 je bila ta nepremičnina prodana pravni osebi s sedežem v Litvi.
20. Tožeča stranka in njen poslovni partner teh prodaj nepremičnin, izvedenih 14. decembra 2010, 30. maja 2011, 13. novembra 2012 in 13. februarja 2013, nista obravnavala kot (ekonomsko) dejavnost, ki je predmet DDV, zaradi česar kupcem nista obračunala in izkazala DDV, niti ga nista obračunala in plačala ter nista uveljavljala odbitka.

21. Lokalni davčni organ je po opravljenem davčnem nadzoru pri tožeči stranki v zvezi z dohodnino in DDV za obdobje od 2010 do 2013 sporne dobave opredelil kot eno dejavnost, ki je predmet DDV, in odločil, da tožeča stranka za vse te dobave kot davčna zavezanka dolguje DDV.

22. Lokalni davčni organ je pri izračunu dolgovanega DDV tožeči stranki za račune z DDV, ki jih je izdala družba Konsela UAB, po uradni dolžnosti priznal pravico do odbitka vstopnega davka in je izpodbijane zneske DDV izračunal z upoštevanjem odbitka vstopnega davka za nakup (izgradnjo) stavb.

23. Tožeča stranka je bila pozvana k plačilu izračunanega DDV v višini 39.586,71 EUR, skupaj z zamudnimi obrestmi v višini 11.695 EUR. Vilniaus apskritis valstybinė mokesčių inspekcija (državna davčna inšpekcija v Vilni, Litva) je z odločbo z dne 3. novembra 2015 potrdila odločbo o odmeri DDV. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (državna davčna inšpekcija pri ministrstvu za finančne zadeve Republike Litve, Litva) je z odločbo z dne 3. marca 2016 zavrnila ugovor zoper odločbo o odmeri DDV.

24. Nadaljnji pravni sredstvi tožeče stranke sta bili zavrjnjeni z odločbo Mokestinių ginčų komisija (komisija za davčne spore, Litva) z dne 18. julija 2016 in z odločbo Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalno upravno sodišče v Vilni, Litva). Tožeča stranka je zoper zavrnilno sodbo vložila pritožbo pri Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (vrhovno upravno sodišče, Litva).

IV. Predlog za sprejetje predhodne odločbe in postopek pred Sodiščem

25. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (vrhovno upravno sodišče) je s sklepom z dne 10. aprila 2019 Sodišču v skladu s členom 267 PDEU v predhodno odločanje predložilo ti vprašnji:

„1. Ali je treba člen 9(1) in člen 193 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost razlagati tako, da v okoliščinah, kakršne so v obravnavanem primeru, ni mogoče šteti, da je fizična oseba, kot je tožeča stranka, ‚neodvisno‘ opravljala zadevno (ekonomsko) dejavnost in da mora sama plačati DDV za sporne dobave, in je torej v smislu člena 9(1) in člena 193 Direktive 2006/112 davčni zavezanec, ki odgovarja za zadevne obveznosti, skupna dejavnost/osebna družba (udeleženci skupne dejavnosti skupaj – v obravnavanem primeru tožeča stranka in njen poslovni partner skupaj), ki v skladu z nacionalno zakonodajo ne šteje za davčnega zavezanca in nima pravne osebnosti, ne pa samo fizična oseba, kot je tožeča stranka?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen: ali je treba člen 193 Direktive 2006/112 razlagati tako, da v okoliščinah, kakršne so obravnavane, DDV plača posebej vsak udeleženec (v obravnavanem primeru tožeča stranka in njen poslovni partner) skupne dejavnosti/osebne družbe – ki v skladu z nacionalno zakonodajo ne šteje za davčnega zavezanca in nima pravne osebnosti – od dela vsakega plačila, ki ga prejme (ali ga mora prejeti oziroma se mu dolguje) za obdavčljive dobave nepremičnin? Ali je treba člen 287 Direktive 2006/112 razlagati tako, da se v okoliščinah, kakršne so obravnavane, letni promet, naveden v tej določbi, ugotavlja na podlagi skupnih prihodkov iz skupne dejavnosti (ki jih skupaj ustvarijo udeleženci skupne dejavnosti)?“

26. V postopku pred Sodiščem sta pisna stališča predložili samo Republika Litva in Komisija.

V. Pravna presoja

A. Prvo vprašanje in prvo podvprašanje drugega vprašanja: kdo je v konkretnem primeru pravi davčni zavezanec?

27. Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem in prvim podvprašanjem drugega vprašanja – ki ju je mogoče preizkusiti skupaj – v bistvu sprašuje, kdo je v konkretnem primeru na podlagi člena 9(1) Direktive o DDV davčni zavezanec, ki je zavezan plačati DDV od dobav zemljišč.

28. Možni odgovori so samo tožeča stranka (tako meni litovska finančna uprava), družba, ki jo sestavljata tožeča stranka in poslovni partner (tako deloma meni Komisija), tožeča stranka in njen poslovni partner skupaj (k temu stališču se nagiba predložitveno sodišče) ali – vsaj delno – samo poslovni partner (tako prav tako deloma meni Komisija).

29. Na to vprašanje je mogoče odgovoriti, samo če je vsaj enemu od navedenih štirih možnih davčnih zavezancev (tožeča stranka, poslovni partner, družba, ki jo sestavljata tožeča stranka in poslovni partner, tožeča stranka in poslovni partner skupaj) mogoče priznati sposobnost, da je sploh lahko davčni zavezanec v smislu Direktive o DDV (razdelek 1). Nato se postavlja naslednje vprašanje, na podlagi katerih meril je treba v konkretnem primeru odločiti, kateri od možnih davčnih zavezancev je zavezan plačati DDV od prodaje zemljišč. Pri tem gre nazadnje za vprašanje, kateremu od možnih davčnih zavezancev je treba pripisati konkretne transakcije (razdelek 2).

1. Sposobnost biti davčni zavezanec

30. V skladu s členom 9(1), prvi stavek, Direktive o DDV je „davčni zavezanec“ vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.⁴

31. V skladu s sodno prakso Sodišča izrazi, uporabljeni v členu 9(1) Direktive o DDV, zlasti izraz „vsaka oseba“, pojem „davčni zavezanec“ opredeljujejo široko.⁵ Pri tem je poudarek na neodvisnosti pri opravljanju ekonomske dejavnosti, tako da se vse osebe, fizične ali pravne, javnega in zasebnega prava, in tudi subjekti, ki nimajo pravne osebnosti, ki pa objektivno izpolnjujejo merila iz te določbe, štejejo za zavezance za plačilo DDV.⁶

32. Zato je treba po mnenju Sodišča pri ugotavljanju neodvisnosti izvajanja ekonomske dejavnosti preveriti, ali zadevna oseba svoje dejavnosti opravlja v svojem imenu, za svoj račun in na lastno odgovornost ter ali nosi gospodarsko tveganje, povezano z opravljanjem teh dejavnosti.⁷

33. Slednje se sicer nanaša bolj na vprašanje pripisovanja prihodkov konkretni osebi in manj na status davčnega zavezanca, vendar je to v skladu s sodno prakso Sodišča temeljni pogoj za ekonomsko dejavnost na podlagi člena 9 Direktive o DDV. V okviru katere pravne oblike se opravljajo te dejavnosti (fizična oseba, pravna oseba ali osebna družba) in ali je tej pravni obliki z nacionalnim pravom priznana lastna pravna osebnost, pa ni odločilno.⁸

⁴ Glej na primer sodbe z dne 12. oktobra 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, točka 26); z dne 29. septembra 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, točka 27), in z dne 29. oktobra 2009, Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671, točka 35).

⁵ Sodbi z dne 12. oktobra 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, točka 27), in z dne 29. septembra 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, točka 28).

⁶ Sodbi z dne 12. oktobra 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, točka 27), in z dne 29. septembra 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, točka 34).

⁷ Sodbi z dne 12. oktobra 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, točka 28), in z dne 29. septembra 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, točka 34). V tem smislu tudi sodba z dne 18. oktobra 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, točka 23).

⁸ Tako izrecno: sodbe z dne 12. oktobra 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, točka 27); z dne 29. septembra 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, točka 28), in z dne 21. aprila 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, točka 54).

34. Vendar je pogoj za ekonomsko dejavnost, da zadevna nacionalna pravna ureditev priznava sposobnost (ekonomskega) delovanja v pravnem prometu.⁹ V pravnem prometu pa lahko delujejo samo tvorbe, ki so lahko nosilke pravic in obveznosti in ki so torej pravno sposobne.

35. Fizične in pravne osebe so pravno sposobne *per definitionem*. Druge tvorbe (to so druge oblike delovanja) so lahko na podlagi zadevne nacionalne pravne ureditve prav tako pravno sposobne, ne da bi – kot pravilno poudarja Sodišče – morale imeti lastno pravno osebnost. Vendar brez lastne pravne sposobnosti ni mogoče biti davčni zavezanec v smislu Direktive o DDV.

36. To po eni strani potrjuje sodna praksa Sodišča o obstoju obdavčljive storitve. V njej Sodišče poudarja, da je za obstoj obdavčljive storitve davčnega zavezanca potrebno pravno razmerje med udeleženci, v okviru katerega se izmenjajo dajatve in plačilo.¹⁰ Pravno razmerje pa lahko ustvari samo oseba, ki je tudi pravno sposobna.

37. Po drugi strani to potrjuje sodna praksa Sodišča o funkciji davčnega zavezanca v sistemu DDV.¹¹ V njej je Sodišče presodilo, da ima davčni zavezanec funkcijo pobiralca davka za državo.¹² Davke pa lahko na računu izkaže, s pomočjo cene pobere ali tudi sproži izvršbo za njihovo plačilo samo pravno sposobna tvorba.

38. Nasprotni trditvi Komisije, da je Sodišče kot davčnega zavezanca že priznalo življenjsko skupnost/skupnost, ki se oblikuje s poroko (ki nima pravne sposobnosti),¹³ je treba ugovarjati.

39. Sodba Sodišča,¹⁴ ki jo je navedla Komisija, se namreč ni nanašala na vprašanje, kdo je v konkretnem primeru davčni zavezanec, ki je zavezan plačati DDV. Nasprotno, nanašala se je na skupnost solastnikov iz Nemčije, pri kateri je bilo več oseb lastnikov deleža na blagu. Ta skupnost v obliki solastništva je pomenila samo stvarni delež na blagu in ni imela sposobnosti delovanja v pravnem prometu.¹⁵ Vendar je bil eden od solastnikov že davčni zavezanec in je želel uveljavljati odbitek za stroške izgradnje dela lastnine, ki ga je uporabljal v poklicne namene.

9 Sodišče govori o entiteti brez pravne osebnosti z dejansko samostojno pristojnostjo ukrepanja – glej sodbo z dne 21. aprila 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, točka 54).

10 Sodbe z dne 27. marca 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, točka 29); z dne 3. maja 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, točka 27), in z dne 3. marca 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, točka 14). V sodbi z dne 29. oktobra 2009, Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671, točka 43), je celo govora o transakciji med strankami, ki zajema določitev cene. Tako transakcijo pa lahko sklene samo pravno sposobna oseba.

11 Glej na primer sodbe z dne 8. maja 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, točka 22); z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, točka 23); z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, točka 21), in z dne 20. oktobra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, točka 25), ter moje sklepne predloge v zadevi Dong Yang Electronics (C-547/18, EU:C:2019:976, točka 41).

12 Glej na primer sodbe z dne 8. maja 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, točka 22); z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, točka 23); z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, točka 21), in z dne 20. oktobra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, točka 25).

V zvezi s tem glej tudi moje sklepne predloge v zadevi Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, točka 21).

13 Komisija kot dokaz za to trditev navaja sodbo z dne 21. aprila 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, točka 58). V njej je izrecno navedeno: „Zato je treba na drugo vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da je treba – če skupnost, ki se oblikuje s poroko in nima pravne osebnosti ter ne opravlja gospodarske dejavnosti v smislu Šeste direktive, izvede naročilo investicijskega blaga – solastnika, ki oblikujeta to skupnost, za uporabo te direktive šteti za upravičenca do transakcije.“ Ne razumem, kako naj bi Sodišče s to trditvijo skupnost, ki se oblikuje s poroko, priznalo kot davčnega zavezanca.

14 Sodba z dne 21. aprila 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241).

15 V zvezi s tem glej tudi ustrezne ugotovitve Sodišča v sodbi z dne 21. aprila 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, točka 32). Drugače bi bilo, če bi solastnika ustanovila osebno družbo, ki lahko v pravnem prometu nastopa navzven in ustvarja lastne prihodke. V tem primeru je zaradi te pravne sposobnosti delujoči davčni zavezanec osebna družba.

40. Sodišče je v tej zadevi HE glede tega, kdo je bil upravičenec do transakcije, presodilo, da skupnost v obliki solastništva, ki sta jo oblikovala zakonca, ni bila niti družba s svojo pravno osebnostjo niti entiteta brez take osebnosti z dejansko samostojno pristojnostjo ukrepanja in zato ni opravljala gospodarske dejavnosti.¹⁶ Za upravičenca do transakcije je treba namreč šteti solastnika.¹⁷ Sodišče je s tem, nasprotno, in to upravičeno, odreklo sposobnost biti davčni zavezanec obliki sodelovanja, ki nima pravne sposobnosti (to je skupnosti brez dejanske pristojnosti ukrepanja).

41. Zato velja, da je določena pravna sposobnost pogoj za status davčnega zavezanca v smislu Direktive o DDV. V obravnavanem primeru je mogoče to sposobnost brez težav priznati tožeči stranki, poslovnemu partnerju ter tožeči stranki skupaj z njenim poslovnim partnerjem kot fizičnima in s tem pravno sposobnima osebama.

42. V obravnavanem primeru pa ni jasno, ali je mogoče to sposobnost priznati obliki sodelovanja med tožečo stranko in poslovnim partnerjem. Predložitveno sodišče mora na podlagi nacionalne pravne ureditve presoditi, ali lahko ta oblika sodelovanja dejansko deluje v pravnem prometu ali pa gre, nasprotno, zgolj za notranjo družbo, ki ne more delovati navzven. Lahko bi šlo namreč za tako imenovano tiho družbo, pri kateri je bil poslovni partner samo finančno, v notranjem razmerju udeležen pri dejavnostih tožeče stranke, medtem ko v razmerju do tretjih oseb deluje tožeča stranka (ne pa družba).

43. Če nacionalna pravna ureditev obravnavani obliki sodelovanja med tožečo stranko in njenim poslovnim partnerjem priznava sposobnost sklepanja pravnih razmerij, potem je lahko ta oblika sodelovanja tudi davčna zavezanka. Če pa nacionalna pravna ureditev taki obliki sodelovanja ne priznava te sposobnosti (kot na primer v Nemčiji velja za tiho družbo na podlagi člena 230 HGB (trgovinski zakonik)), potem taka oblika sodelovanja ne more biti davčna zavezanka.

2. Pripisovanje konkretnih transakcij enemu od davčnih zavezancev

44. Posebej pa je treba obravnavati vprašanje, kateremu od treh ali štirih možnih davčnih zavezancev je treba v konkretnem primeru pripisati obdavčljive transakcije, zaradi česar je ta oseba zavezana plačati DDV.

45. Kot izhodišče je mogoče uporabiti sodno prakso, ki sem jo že omenila (v zvezi s tem v točkah 31 in 32 zgoraj). V skladu s to sodno prakso je treba pri ugotavljanju neodvisnosti izvajanja ekonomske dejavnosti preveriti, ali zadevna oseba svoje dejavnosti opravlja v svojem imenu, za svoj račun in na lastno odgovornost ter ali nosi gospodarsko tveganje, povezano z opravljanjem teh dejavnosti.¹⁸ Če je več možnih davčnih zavezancev, lahko namreč nazadnje ta merila vedno izpolnjuje samo en davčni zavezanec. Kolikor vem, ni mogoče hkrati ravnati povsem v svojem in tujem imenu.

46. Ta merila, ki jih je oblikovalo Sodišče, poleg tega zagotavljajo, da lahko pridobitelj pravno varno izvaja svojo morebitno pravico do odbitka. Za to namreč na podlagi člena 226, točka 5, Direktive o DDV potrebuje račun s polnim imenom in naslovom davčnega zavezanca. Ta podatek z računa pa lahko preveri, samo če ve, kdo je nastopal v razmerju do njega (to je navzven).

47. Zato je treba v obravnavanem primeru preveriti, kdo je na podlagi teh meril dobavil zgrajene stavbe zadevnim kupcem.

¹⁶ Sodba z dne 21. aprila 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, točka 54).

¹⁷ Sodba z dne 21. aprila 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, točka 58).

¹⁸ Sodbi z dne 12. oktobra 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, točka 28), in z dne 29. septembra 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, točka 34). Glej tudi sodbo z dne 18. oktobra 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, točka 23).

48. Kot je navedlo predložitveno sodišče, je tožeča stranka sama v svojem imenu kupila zemljišča, kot izključna lastnica je bila vpisana v zemljiško knjigo, sama je vložila zahtevek za pridobitev gradbenega dovoljenja in sama prejela gradbeno dovoljenje ter tudi sama v svojem imenu prodala zgrajene stavbe in izdala ustrezne račune. Tudi če je nacionalno pravo obliki sodelovanja med tožečo stranko in poslovnim partnerjem priznavalo pravno sposobnost, pa ta v pravnem prometu ni nastopala v svojem imenu. Ker je sodelovanje med tožečo stranko in poslovnim partnerjem prenehalo že 10. januarja 2011, si je tudi težko predstavljati, da je ta oblika sodelovanja še izvedla transakcije maja 2011, novembra 2012 in februarja 2013. Prav tako tožeča stranka in njen poslovni partner nista nastopala skupaj – niti pred prenehanjem sodelovanja niti po njem. Torej že iz teh okoliščin izhaja, da je v konkretnem primeru kot davčni zavezanec delovala samo tožeča stranka.

49. Tega ne more spremeniti dejstvo, da je bil poslovni partner notranje udeležen pri dobičku in izgubi. V nasprotju s stališčem predložitvenega sodišča in Komisije notranja finančna udeležba tretje osebe ne pomeni, da oseba, ki je delovala navzven (v tem primeru tožeča stranka), ni več delovala neodvisno. Vsaj na začetku je namreč delovala sama, za svoj račun in na lastno odgovornost ter je zato davčna zavezanka, ki je zavezana plačati DDV, ki je nastal zaradi tega delovanja.

50. Tožeča stranka ima le v nadaljevanju možnost, da prenese del tveganja na drugo osebo, ali obveznost deliti dobiček z drugo osebo. Predložitveno sodišče ob tem, ko ni naklonjeno temu, da je tožeča stranka sama zavezana plačati celoten DDV, ne upošteva, da je poslovni partner, odvisno od oblike notranjega dogovora, udeležen tudi pri teh dodatnih projektnih stroških. Če bi se izkazalo, da se je pri notranjem dogovoru pozabilo na delitev teh stroškov, je to zgolj vprašanje razlage tega dogovora. To pa ne vpliva na določitev davčnega zavezanca, ki deluje v konkretnem primeru, na podlagi zakonodaje o DDV.

51. Tudi dejstvo, ki ga je navedlo predložitveno sodišče, da je finančna uprava nekatere prihodke pri odmeri dohodnine pripisala poslovnemu partnerju, pri tem ni upoštevno. Nacionalno dohodninsko pravo in pravo Unije o DDV uresničujeta različne cilje. Tako so na podlagi dohodninskega prava praviloma obdavčeni tudi prihodki oseb, ki ne delujejo neodvisno, na primer delavcev, ki jih Direktiva o DDV (člen 10) izrecno izključuje kot davčne zavezance.

52. Poleg tega zgolj to, da ima oseba v nadaljevanju možnost (notranje) prenesti tveganje na tretjo osebo, ne spremeni tega, da je na začetku delovala za svoj račun. To je mogoče ponazoriti na primeru zavarovalnice. Tudi če zavarovalnica zavaruje vsa ekonomska tveganja, povezana s transakcijo nekega podjetja, to ne spremeni tega, da je davčni zavezanec delujoče podjetje. Ker lahko podjetje, če nastopi zavarovalni primer, uresničeno tveganje izgube prenese na zavarovalnico, ta zaradi tega ne postane davčna zavezanka za to transakcijo. Enako bi veljalo za notranjo udeležbo zavarovalnice pri dobičku.

53. Prav tako je iz člena 132(1)(f) Direktive o DDV razvidno, da morajo notranje oblike sodelovanja same izvajati transakcije, da se jih lahko šteje za davčne zavezance. Prav to pa za obravnavani primer ne velja. Izstopne transakcije, to je prodajo zgrajenih stavb, je v skladu s sporočenim dejanskim stanjem izvedla samo tožeča stranka, ne pa oblika sodelovanja med njo in poslovnim partnerjem.

54. Tega verjetno tudi ne more spremeniti dejstvo, da je poslovni partner sodeloval pri notranjih poslovnih odločitvah, kar je poudarilo nacionalno sodišče. To sodelovanje ne učinkuje navzven in zato tudi ne more vplivati na status davčnega zavezanca osebe, ki deluje navzven. Po eni strani skoraj ni mogoče pravno varno določiti upoštevnega vpliva tretje osebe, ki bi bil za to potreben. Po drugi strani prejemnik ne more niti približno prepoznati tega notranjega vpliva, tako da bi bil njegov odbitek, če ne bi imel računa, kot ga določa zakonodaja, vselej vprašljiv. To bi bilo v nasprotju z idejo enostavnega in učinkovitega sistema DDV.¹⁹

¹⁹ V zvezi s tem glej na primer uvodno izjavo 5 Direktive o DDV.

55. Kot je poleg tega že presodilo Sodišče, „obstoj neke oblike sodelovanja“ ne zadostuje, da se podvomi o neodvisnosti osebe, ki deluje.²⁰ Poleg tega ključna vloga osebe pri proizvodnji „očitno ne povzroča“ dvoma o ugotovitvi, da osebe svoje dejavnosti opravljajo neodvisno, saj vsaka izmed njih deluje v svojem imenu, za svoj račun in v okviru lastne odgovornosti.²¹ Sodišče je v tem okviru štelo za neodvisna podjetja, ki so zavezana za plačilo DDV, tudi osebe, ki so kot takšne do svojih dobaviteljev, javnih organov in – do neke mere – tudi svojih strank delovale neodvisno, čeprav so velik del svojih izdelkov tržile pod skupno blagovno znamko prek kapitalске družbe, katere deleži so bili v njihovi lasti.²² To še zlasti velja za obravnavani primer, v katerem je tožeča stranka neodvisno delovala do prodajalca zemljišč, pozneje do gradbenega urada in nato do svojih kupcev.

56. Upoštevnost delovanja navzven je poleg tega razvidna iz določb Direktive o DDV o proviziji na nakup ali prodajo (člen 14(2)(c) in člen 28). Zlasti iz člena 28 Direktive o DDV²³ je jasno razvidno, da je odločilno delovanje v svojem imenu, manj pa delovanje za svoj račun. Oseba, ki deluje, namreč, tudi če deluje v svojem imenu, vendar za tuj račun, opravi dobavo ali storitev in pri tem ostane neodvisna davčna zavezanka.

57. To bi bilo lahko pomembno zlasti za „pogodbo o prenehanju“ z dne 10. januarja 2013[1] in listino o prenosu lastninske pravice za stavbi št. 4 in št. 5 z dne 1. februarja 2013. Pri poznejši prodaji stavbe št. 5 tretjim osebam, ki jo je opravila tožeča stranka, bi šlo lahko namreč tudi za komisijski posel na podlagi člena 14(2)(c) Direktive o DDV.

58. Vendar bi bilo treba tožečo stranko, tudi če bi v obravnavanem primeru šlo za tak komisijski posel, še vedno šteti za davčno zavezanko, ki deluje neodvisno. Tožeča stranka je pri prodaji stavb delovala v svojem imenu in za svoj račun (tako imenovani posel samostojnega gospodarstvenika) ali v svojem imenu in za tuj račun (tako imenovani komisijski posel).

3. Vmesni predlog

59. Glede na navedeno je treba v obravnavanem primeru za davčno zavezanko, ki je v konkretnem primeru zavezana za plačilo DDV, šteti tožečo stranko. Samo tožeča stranka sama je v svojem imenu in za svoj račun (morda tudi za tuj račun) in s tem na lastno odgovornost delovala do svojih strank (to je navzven).

B. Drugo podvprašanje drugega vprašanja: izračun letnega prometa za uporabo oprostitve za mala podjetja

60. Ker je v skladu s stališčem, ki ga zastopam, za davčnega zavezanca mogoče šteti samo tožečo stranko, ni treba odgovoriti na drugo podvprašanje drugega vprašanja.

61. Na to vprašanje je treba podredno odgovoriti, samo če bi Sodišče presodilo, da je treba za davčnega zavezanca šteti (tiho) družbo, ki jo sestavljata tožeča stranka in poslovni partner, ali pa obe osebi, vsako zase. To vprašanje se nanaša na izračun letnega prometa za uporabo oprostitve za mala podjetja, če je v opravljanje transakcij vključenih več oseb.

20 Sodba z dne 12. oktobra 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, točka 31); podobno že sklepni predlogi generalnega pravobranilca M. Szpunarja v zadevi Nigl (C-340/15, EU:C:2016:505, točka 21), v skladu s katerimi „obstoj sodelovanja, tudi tesnega“ ne kaže na to, da oseba ni več neodvisna davčna zavezanka.

21 Sodba z dne 12. oktobra 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, točka 33).

22 Sodba z dne 12. oktobra 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, točka 34).

23 Člen 28 Direktive o DDV določa: „Kadar davčni zavezanec pri opravljanju storitev deluje v svojem imenu, vendar za račun druge osebe, se šteje, da je prejel in opravil te storitve sam.“

62. Kot v zvezi s tem pravilno navaja Komisija, se tako imenovana oprostitev za mala podjetja nanaša na posameznega davčnega zavezanca in njegove transakcije. To je razvidno iz besedila ter smisla in namena oprostitve iz člena 287 Direktive o DDV.

63. Člen 287 Direktive o DDV določa subjektivno oprostitev, saj pogoj za oprostitev ni objektivni, to je, da posamezni davčni zavezanec opravlja določeno vrsto dejavnosti, ampak samo subjektiven, to je, da ne doseže nekega praga prometa. Kot je Sodišče že presodilo²⁴ in kot sem navedla drugje,²⁵ je smisel te subjektivne oprostitve predvsem poenostaviti upravne postopke.

64. Brez takega praga bi morala finančna uprava vsako osebo, ki ima še tako nizke prihodke iz opravljanja ekonomske dejavnosti v smislu člena 9 Direktive o DDV, od prvega ustvarjenega eura obravnavati kot davčno zavezanko. To ne bi povzročilo upravnih stroškov samo davčnemu zavezancu, ampak tudi finančni upravi, ki s tem ne bi ustvarila ustreznih davčnih prihodkov.²⁶ Prav to naj bi se preprečilo s spodnjim pragom iz člena 287 Direktive o DDV.²⁷

65. To velja tudi, če dva davčna zavezanca delujeta skupaj – vendar vsak za svoj račun – ne da bi ju bilo treba skupaj šteti za neodvisnega davčnega zavezanca. Enako velja, če je zaradi skupnega delovanja nastal nov davčni zavezanec, ki ga je treba zaradi njegove lastne pravne sposobnosti razlikovati od njegovih „ustanoviteljev“ in ne preseže spodnjega praga.

66. Če bi bila delujoča davčna zavezanka družba, ki jo sestavljata tožeča stranka in poslovni partner, bi bil zato pri ugotavljanju letnega prometa v smislu člena 287 Direktive o DDV odločilen promet družbe. Če pa sta delujoča davčna zavezanca tožeča stranka in poslovni partner, vsak v višini svoje sorazmerne udeležbe v skupnih transakcijah, je treba posebej obravnavati tudi letni promet vsakega od njiju. Če v izbrani obliki delovanja ni mogoče prepoznati zlorabe,²⁸ kar iz obravnavanega primera ni razvidno, je to tudi končni predlog.

67. Zato bi bilo treba podredno na drugo podvprašanje drugega vprašanja odgovoriti: člen 287 Direktive o DDV določa subjektivno oprostitev. Zato letni promet velja za vsakega delujočega davčnega zavezanca.

VI. Predlog

68. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanji Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (vrhovno upravno sodišče) odgovori:

1. Člen 9(1) in člen 193 Direktive 2006/112/ES je treba razlagati tako, da mora biti davčni zavezanec, naveden v teh določbah, sposoben sklepati pravna razmerja, izkazovati DDV na računih in ga na podlagi dogovorjene cene pobrati. Pogoj za to je, da lahko na podlagi nacionalne pravne ureditve kot tak deluje v pravnem prometu, kar pomeni, da je pravno sposoben.
2. Člen 9(1) in člen 193 Direktive 2006/112/ES je treba razlagati tako, da oseba, ki je sposobna biti davčni zavezanec, „neodvisno“ opravlja zadevno ekonomsko dejavnost, če – kot v obravnavanem primeru tožeča stranka – deluje v svojem imenu in za svoj račun (ali tudi za tuj račun v okviru komisijskega posla).

24 Sodbi z dne 2. maja 2019, Jarmuškiėnė (C-265/18, EU:C:2019:348, točka 37, na koncu), in z dne 26. oktobra 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, točka 63).

25 Sklepni predlogi v zadevi Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul Inspecție Persoane Fizice in Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1 (C-716/18, EU:C:2020:82, točka 22 in naslednje) in v zadevi Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354, točka 33, na koncu).

26 Tako tudi izrecno sodba z dne 2. maja 2019, Jarmuškiėnė (C-265/18, EU:C:2019:348, točka 38).

27 Glej obrazložitev člena 25 (Mala podjetja) na strani 27 Predloga Komisije z dne 20. junija 1973, COM(1973) 950 final.

28 V zvezi s tem glej zlasti sodbo z dne 22. novembra 2017, Cussens in drugi (C-251/16, EU:C:2017:881, točka 31 in naslednje).