Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 16 september 2020*

”Begäran om förhandsavgörande – Direktiv 2006/112/EG – Gemensamt system för mervärdesskatt – Artikel 9.1 – Artikel 193 – Begreppet beskattningsbar person – Avtal om gemensam verksamhet – Enkelt bolag – En ekonomisk transaktions koppling till en av delägarna – Fastställelse av den beskattningsbara personen”

I mål C-312/19,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Högsta förvaltningsdomstolen, Litauen) genom beslut av den 10 april 2019, som inkom till domstolen den 16 april 2019, i målet

XT

mot

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden L.S. Rossi samt A. Prechal, ordförande på tredje avdelningen (referent), och domaren F. Biltgen,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Litauens regering, genom K. Dieninis och V. Vasiliauskienė, båda i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och J. Jokubauskaitė, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 23 april 2020 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

* Rättegångsspråk: litauiska.

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 9.1, artikel 193 och artikel 287 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2013/43/EU av den 22 juli 2013 (EUT L 201, 2013, s. 4) (nedan kallat direktiv 2006/112).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan XT och Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Nationella skatteinspektionen vid Republiken Litauens finansministerium). Målet rör ett föreläggande om betalning av mervärdesskatt, jämte dröjsmålsränta, som Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (skatteinspektionen i distriktet Vilnius) har riktat till XT, samt böter på grund av odeklarerade fastighetstransaktioner.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 9.1 i direktiv 2006/112 anges följande:

”Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

4 Artikel 14 i detta direktiv har följande lydelse:

”1. Med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.

2. Förutom den transaktion som avses i punkt 1 skall följande transaktioner anses som leverans av varor:

…

c) Överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning.

3. Medlemsstaterna får betrakta överlämnandet av vissa byggnadsarbeten som leverans av varor.”

5 I artikel 28 i samma direktiv föreskrivs följande:

”Om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, skall han anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga.”

6 I artikel 193 i direktiv 2006/112 anges följande:

”Mervärdesskatt skall betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster, utom i de fall då skatten skall betalas av en annan person i enlighet med artiklarna 194–199b och artikel 202.”

7 I artikel 226 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av de särskilda bestämmelserna i detta direktiv skall endast följande uppgifter vara obligatoriska för mervärdesskatteändamål på fakturor som utfärdas i enlighet med artiklarna 220 och 221:

…

5) Den beskattningsbara personens och förvärvarens fullständiga namn och adress.

…”

8 Artikel 287 i samma direktiv har följande lydelse:

”De medlemsstater som anslutit sig efter den 1 januari 1978 får tillämpa skattebefrielse från skatteplikt för beskattningsbara personer vars årsomsättning högst är lika med motvärdet i nationell valuta av följande belopp enligt den omräkningskurs som gällde på dagen för deras anslutning:

…

11) Litauen: 29 000 [euro].

…”

9 I artikel 1 i rådets genomförandebeslut 2011/335/EU av den 30 maj 2011 om bemyndigande för Republiken Litauen att tillämpa en åtgärd som avviker från artikel 287 i direktiv 2006/112/EG (EUT L 150, 2011, s. 6) föreskrivs följande:

”Med avvikelse från artikel 287.11 i direktiv [2006/112], ska Republiken Litauen bevilja befrielse från skatteplikt för beskattningsbara personer vars årsomsättning inte överstiger motvärdet i nationell valuta av 45 000 euro på dagen för landets anslutning till Europeiska unionen.”

Litauisk rätt

Lagen om mervärdesskatt

10 I artikel 2 i Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Republiken Litauens lag om mervärdesskatt) (Žin., 2002, nr 35–1271), i den lydelse som gällde för beskattningsåren 2010–2013 (nedan kallad mervärdesskattelagen), föreskrevs följande:

”…

2. Med beskattningsbar person avses en beskattningsbar person i Republiken Litauen eller i utlandet.

…

15. Med ’beskattningsbar person i Republiken Litauen’ avses en juridisk eller fysisk person i Republiken Litauen som bedriver någon form av ekonomisk verksamhet, samt företag för kollektiva investeringar med säte i Republiken Litauen som inte har ställning som juridisk person och som verkar som en investeringsfond.

…”

11 Artikel 71 i mervärdesskattelagen har följande lydelse:

”1. Skyldigheten att registrera sig för och beräkna mervärdesskatt, samt betala in sådan skatt till statskassan, åligger de beskattningsbara personer som tillhandahåller varor och tjänster inom det nationella territoriet …. En person som är skyldig att registrera sig för mervärdesskatt ska lämna in en ansökan om mervärdesskatteregistrering.

2. Oaktat [artikel 71.1] är en beskattningsbar person i Republiken Litauen varken skyldig att lämna in en ansökan om registrering för mervärdesskatt eller att beräkna och betala in mervärdesskatt till statskassan … om det totala beloppet för vederlaget för de varor eller tjänster som tillhandahållits inom ramen för den ekonomiska verksamhet som bedrivs i landet inte överstiger 155 000 [litauiska litas (LTL) (cirka 45 000 euro)] per år (av de 12 månader som förflutit). Mervärdesskatten ska beräknas från den månad då denna tröskel överskreds. Mervärdesskatt ska inte beräknas för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster där ersättningen inte överstiger 155 000 [LTL]. …

…

4. Underlåtenhet att lämna in en ansökan om registrering för mervärdesskatt befriar inte den beskattningsbara personen från skyldigheten att beräkna mervärdesskatten på de av honom levererade eller tillhandahållna varorna eller tjänsterna … och att inbetala den till statskassan …”

12 I artikel 79.1 och 79.5 i mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”1. … den beskattningsbara person som har tillhandahållit en vara eller ett tillhandahållande av en tjänst ska upprätta en faktura av vilken mervärdesskatten framgår …

…

5. I de fall och på det sätt som föreskrivs av den litauiska regeringen eller den myndighet som den har bemyndigat kan en enda faktura utfärdas för en levererad vara eller en tjänst som tillhandahålls av flera beskattningsbara personer tillsammans.”

Civillagen

13 I artikel 6.969.1 i Lietuvos Respublikos Civilinis kodeksas (Republiken Litauens civillag, i dess lydelse enligt lag nr VIII-1864 av den 18 juli 2000) (nedan kallad civillagen) föreskrivs följande:

”Genom avtal om samarbete (enkelt bolag) åtar sig två eller flera personer (delägare), som sammanför egendom, deras arbete eller deras kunskaper, att gemensamt verka för ett visst ändamål som inte strider mot lagen, eller att tillsammans bedriva en viss verksamhet.”

14 I artikel 6.971 i samma lag stadgas följande:

”1. Om inte annat föreskrivs i lag eller annan bestämmelse i avtalet om samarbete, ska de av delägarna tillskjutna tillgångarna, inklusive de produkter, inkomster och avkastning som tillverkas eller uppbärs inom ramen för den gemensamma verksamheten, ägas av samtliga avtalsparter.

…

3. En av delägarna, som utsetts i samförstånd mellan alla delägare, ska ansvara för bokföringen av de gemensamma tillgångarna.

4. De gemensamma medlen ska användas, förvaltas och vara tillgängliga i samförstånd mellan alla delägare. Vid oenighet ska dessa villkor fastställas av domstol på begäran av någon av delägarna. …”

15 Artikel 6.972.1 och 6.972.2 i nämnda lag har följande lydelse:

”1. När det gäller hanteringen av gemensamma angelägenheter har var och en av delägarna rätt att handla på samtliga delägares vägnar, såvida det inte i avtalet om samarbete föreskrivs att endast en av delägarna, eller alla delägare gemensamt, ska leda hanteringen av ärendet. Om delägarna endast kan hantera ärendena gemensamt, kräver varje transaktion samtycke av samtliga delägare.

2. I förhållande till tredje man ska delägarnas befogenhet att agera för samtliga delägares räkning intygas genom en fullmakt som upprättas av de andra delägarna eller som framgår av avtalet om samarbete.”

16 Artikel 6.974 i samma lag, med rubriken ”Gemensamma utgifter och förluster”, har följande lydelse:

”1. Fördelningen av gemensamma utgifter och förluster i samband med den gemensamma verksamheten ska fastställas i avtalet om den gemensamma verksamheten. I avsaknad av en bestämmelse som reglerar denna punkt ska varje delägare bidra till de gemensamma utgifterna och förlusterna i proportion till dennes andel.

2. En bestämmelse genom vilken en av delägarna helt befrias från skyldigheten att bidra till gemensamma utgifter och förluster är ogiltig.”

17 Artikel 6.975.3 i civillagen har följande lydelse:

”Om det gemensamma verksamhetsavtalet avser en delägares affärsverksamhet, är alla delägare solidariskt ansvariga för de gemensamma skulderna, oavsett slag.”

18 I artikel 6.976.1 i denna lag anges följande: ”Om inte annat anges i avtalet om samarbete, ska vinsten från den gemensamma verksamheten fördelas mellan parterna i proportion till värdet av var och en av dessa delägares tillskott till den gemensamma verksamheten.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

19 Den 19 februari 2010 ingick XT och en annan fysisk person (nedan kallad den andre delägaren) ett avtal om samarbete (nedan kallat samarbetsavtal), i den mening som avses i artikel 6.969.1 i civillagen under beteckningen ”Avtal om samarbete”. Samarbetsavtalet avsåg ett samarbete om att uppföra en byggnad för bostadsändamål (nedan kallat det berörda enkla bolaget).

20 Den 25 april 2010 beslutade XT och den andre delägaren att förvärva en fastighet i Vilnius (Litauen). Den 27 april 2010 undertecknade XT ensam köpeavtalet med ägarna av denna fastighet. XT tillsköt 30 procent av köpeskillingen och den andre delägaren 70 procent, vilken del överfördes till XT. Det beslutades att endast XT skulle vara inskriven i fastighetsregistret som ägare till fastigheten.

21 Den 5 maj 2010 beslutade XT och den andre delägaren att uppföra ett byggnadskomplex bestående av fem byggnader, att ge XT i uppdrag att utföra de administrativa formaliteter som var nödvändiga för uppförandet och att anförtro byggnadsarbetena till ett byggbolag i vilket XT var verkställande direktör. Den 22 maj 2010 ingicks ett byggnadskontrakt med nämnda bolag, enligt vilket XT både var byggherre och företrädare för bolaget.

22 XT beviljades den 2 november 2010 bygglov för att uppföra fem byggnader på den aktuella fastigheten.

23 Den 2 december 2010 beslutade XT och den andre delägaren att sälja den första byggnaden med en del av marken och att använda de medel som härmed erhållits till de framtida byggprojekten. Köpekontraktet avseende den första fastigheten undertecknades den 14 december 2010 mellan XT och förvärvarna, vilka var fysiska personer.

24 Den 10 januari 2011 ingick XT och den andre delägaren ett avtal om att upplösa det berörda enkla bolaget och att dela upp tillgångarna och skulderna. I detta avtal framgick att den andre delägaren skulle erhålla rätten till vissa av de tillgångar som skapats, närmare bestämt den fjärde och den femte byggnaden. XT åtog sig även att till den andre delägaren fram till år 2017 betala 300 000 litauiska litas (LTL) (cirka 86 886 euro) som kompensation för skillnaden mellan de olika tillskotten och för skillnaden mellan andelarna av de gemensamma tillgångarna. Enligt detta avtal tilldelades XT den första, den andra och den tredje byggnaden.

25 Byggbolaget utfärdade den 15 februari 2011 en faktura inklusive mervärdesskatt för uppförandet av den första, den andra, den tredje och den fjärde byggnaden. För uppförandet av den femte byggnaden utfärdade bolaget en faktura inklusive mervärdesskatt den 11 februari 2013.

26 Genom avtal mellan XT och fysiska personer såldes den andra och den tredje byggnaden den 30 maj 2011 respektive den 13 november 2012.

27 Den 1 februari 2013 undertecknade XT och den andre delägaren ett avtal om överlåtelse (fördelning) av de gemensamma tillgångarna, i vilket det preciserades att XT, med hänsyn till avtalet av den 10 januari 2011, överlät den fjärde och den femte byggnaden till den andre delägaren.

28 Den 6 februari 2013 beslutade XT och den andre delägaren, med tillämpning av samarbetsavtalet, att XT skulle sälja den femte byggnaden, för vilken XT i fastighetsregistret var inskriven som ägare, och att överlämna det vid köpet erhållna beloppet till den andre delägaren. Denna försäljning ägde rum den 13 februari 2013.

29 Eftersom XT och den andre delägaren inte ansåg att försäljningen av byggnaderna till tredje man (nedan kallade de aktuella leveranserna) utgjorde en mervärdesskattepliktig ekonomisk verksamhet, angavs inte någon mervärdesskatt på de fakturor som köparna skulle betala. De deklarerade inte heller eller betalade mervärdesskatt eller drog av den ingående mervärdesskatten.

30 Efter en skattekontroll avseende inkomstskatt och mervärdesskatt för åren 2010–2013 fann skattemyndigheten i Vilnius att den verksamhet som de aktuella leveranserna ingick i, och de aktuella leveranserna i sig, i mervärdesskattehänseende skulle betraktas som en enda ekonomisk verksamhet. Skattemyndigheten i Vilnius fann att XT var en ”beskattningsbar person” som är ansvarig för fullgörandet av mervärdesskatteskyldigheter, och ålade XT att betala mervärdesskatt på dessa transaktioner, jämte dröjsmålsränta, samt skattetillägg. Skattemyndigheten medgav emellertid avdrag för den ingående mervärdesskatt som hade betalats i enlighet med de fakturor som utfärdats av fastighetsbolaget.

31 Detta beslut upprätthölls därefter av den nationella skatteenheten vid Republiken Litauens finansministerium, av Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Skattetvistnämnden vid Republiken Litauens regering), och av Vilniaus apygardos administracinis teismas (Regionala förvaltningsdomstolen i Vilnius, Litauen). XT överklagade beslutet till Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litauens högsta förvaltningsdomstol) och yrkade att det skulle upphävas.

32 Inom ramen för prövningen av detta överklagande är den hänskjutande domstolen osäker på vem som ska fastställas som den beskattningsbara personen för mervärdesskatt, XT eller det berörda enkla bolaget, det vill säga de två parterna till samarbetsavtalet, eftersom ett enkelt bolag enligt litauisk rätt inte är en juridisk person.

33 Dessa tvivel har uppkommit med anledning av den hänskjutande domstolens överväganden, nämligen, för det första, att nämnda enkla bolag inte ifrågasattes av skattemyndigheten i Vilnius, för det andra, att det i samarbetsavtalet angavs att XT, i förbindelserna med tredje man, skulle agera i båda parternas namn, och, för det tredje, att de olika beslut som XT och den andre delägaren fattade för att fullgöra detta avtal grundade sig på XT:s handlingar, och att det därför inte fanns anledning att tro att XT bedrivit en självständig ekonomisk verksamhet. Det berörda enkla bolaget uppfyllde däremot kriterierna i artikel 9.1 i direktiv 2006/112.

34 För det andra har den hänskjutande domstolen konstaterat att det endast var XT som agerade i relationerna med tredje man, inbegripet vad gäller de aktuella leveranserna, eftersom den andre delägaren i princip endast delfinansierade förvärvet av marken och eftersom de köpare som berördes av dessa leveranser inte ens kände till att en sådan delägare fanns.

35 För det fall domstolen skulle finna att det berörda enkla bolaget ska anses vara mervärdesskattepliktigt, önskar den hänskjutande domstolen, med sin andra fråga, få klarhet i hur de skattemässiga skyldigheterna ska fördelas. Den hänskjutande domstolen vill i detta sammanhang få klarhet i huruvida varje delägare ska anses vara individuellt skyldig att betala mervärdesskatt i proportion till sin andel av det vederlag som erhålls för varor som tillhandahållits inom ramen för den ekonomiska verksamheten, och vilken grund som ska beaktas vid beräkningen av den befrielse från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i artikel 287 i direktiv 2006/112.

36 Mot denna bakgrund beslutade Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litauens högsta förvaltningsdomstol) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Ska artikel 9.1 och artikel 193 i [direktiv 2006/112] tolkas så, att en fysisk person såsom klaganden, under sådana omständigheter som de som föreligger i förevarande mål, inte kan anses ha bedrivit den (ekonomiska) verksamheten i fråga ’självständigt’ och därmed vara ensamt betalningsskyldig för mervärdesskatt för de omtvistade leveranserna, närmare bestämt, ska den beskattningsbara person som är ansvarig för skyldigheten i fråga, vid tillämpning av artikel 9.1 och artikel 193 i direktiv 2006/112, anses vara den gemensamma verksamheten/det enkla bolaget (deltagarna i den gemensamma verksamheten, i förevarande mål XT och den andre delägaren) – som enligt nationell rätt inte anses vara en beskattningsbar person och inte utgör en juridisk person – och inte enbart en fysisk person såsom klaganden?

2) För det fall att den första frågan ska besvaras jakande, ska artikel 193 i direktiv 2006/112 tolkas så, att under sådana omständigheter som de som föreligger i förevarande mål, ska mervärdesskatt betalas av var och en av delägarna (i förevarande mål XT och den andra delägaren) i en gemensam verksamhet/enkelt bolag – varvid gemensam verksamhet/enkelt bolag enligt nationell rätt inte anses vara en beskattningsbar person och inte är en juridisk person –, beräknad på den andel av varje betalning av vederlaget som de erhållit (eller kommer att erhålla), för beskattningsbara leveranser av fast egendom? Ska artikel 287 i direktiv 2006/112 tolkas så, att under sådana omständigheter som de som föreligger i förevarande mål, ska den årsomsättning som avses i denna bestämmelse fastställas genom att beakta den totala inkomsten i den gemensamma verksamheten (som mottagits gemensamt av deltagarna i den gemensamma verksamheten)?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

37 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 9.1 och artikel 193 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att en fysisk person som ingått ett avtal med en annan fysisk person om gemensam verksamhet i form av ett enkelt bolag som inte är en juridisk person och

som kännetecknas av att den förstnämnda personen är behörig att agera på samtliga delägares vägnar, men agerar ensam och i eget namn i förhållandet till tredje man i samband med fullgörandet av de handlingar som sammantaget utgör det enkla bolagets ekonomiska verksamhet, bedriver denna verksamhet självständigt och därför ska betraktas som ”beskattningsbar person”, i den mening som avses i artikel 9.1 i direktiv 2006/112, och som skyldig att själv betala mervärdesskatten i enlighet med artikel 193 i detta direktiv.

38 Enligt artikel 9.1 i direktiv 2006/112 avses med beskattningsbar person ”den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat”. Enligt artikel 193 i detta direktiv ska mervärdesskatt betalas av den beskattningsbara person som utför en leverans av varor, utom i de fall då skatten ska betalas av en annan person i enlighet med artiklarna 194–199b och artikel 202 i detta direktiv. Det framgår av beslutet om hänskjutande att de undantag som nämns i sistnämnda bestämmelser i direktiv 2006/112 inte är tillämpliga i det nationella målet.

39 Enligt domstolens fasta praxis ges de formuleringar som används i artikel 9 i direktiv 2006/112, bland annat uttrycket ”varje person”, en vid definition som fokuserar på självständigheten vid utövandet av en ekonomisk verksamhet. Detta innebär att samtliga fysiska och juridiska personer, både offentligrättsliga och privaträttsliga, och till och med enheter som inte är egna rättssubjekt, vilka objektivt sett uppfyller villkoren i denna bestämmelse, anses vara beskattningsbara personer med avseende på mervärdesskatt (dom av den 12 oktober 2016, Nigl m.fl., C-340/15, EU:C:2016:764, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

40 För att fastställa vem, under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet, som ska anses vara ”beskattningsbar person” med avseende på mervärdesskatt för de aktuella leveranserna, ska det kontrolleras vem som självständigt har bedrivit den aktuella ekonomiska verksamheten. Såsom generaladvokaten har angett i punkterna 33, 45 och 46 i sitt förslag till avgörande gäller självständighetskriteriet frågan om hur den aktuella transaktionen ska hänföras till en viss person eller enhet, samtidigt som det garanterar att förvärvaren på ett rättssäkert sätt kan utöva sin eventuella rätt till avdrag genom att förfoga över den beskattningsbara personens fullständiga namn och adress, i enlighet med artikel 226 led 5 i direktiv 2006/112.

41 Det ska därför kontrolleras om den berörda personen bedriver sin verksamhet i eget namn, för egen räkning och på eget ansvar samt själv står den ekonomiska risken för verksamheten (dom av den 12 oktober 2016, Nigl m.fl., C-340/15, EU:C:2016:764, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

42 Det framgår av begäran om förhandsavgörande att XT i förevarande fall förvärvade marken ensam och i eget namn efter det att det berörda enkla bolaget hade ingåtts i syfte att uppföra ett byggprojekt och efter det att den andre delägaren överlåtit sitt tillskott till XT. XT ansökte om och beviljades, i eget namn, bygglov hos de behöriga myndigheterna. Det var även han själv som i eget namn ingick entreprenadavtalet om byggnadsarbetena. De båda delägarna beslutade att XT skulle skrivas in i fastighetsregistret som ensam ägare. XT ingick i eget namn försäljningsavtalen avseende samtliga fastigheter och den mark som var knuten till dessa fastigheter, såväl före som efter beslutet att avsluta det berörda enkla bolaget.

43 Trots att det i samarbetsavtalet fanns en klausul enligt vilken XT var den person som i sina förbindelser med tredje man agerade för båda avtalsparternas räkning, har den hänskjutande domstolen konstaterat, bland annat vad gäller de aktuella leveranserna, att XT verkade ensam i dessa förbindelser, utan att nämna varken den andre delägaren eller det berörda enkla bolaget, och att det därför är mycket troligt att mottagarna av de aktuella leveranserna inte hade någon kännedom om någon annan delägare.

44 Av detta följer att XT agerade i eget namn och för egen räkning genom att ensam påta sig den ekonomiska risk som var förenad med de aktuella beskattningsbara transaktionerna.

45 Det framgår av det ovan anförda att den ekonomiska verksamheten, under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet, inte kan hänföras till den enhet som skapats genom samarbetsavtalet, eftersom delägarna inte agerat tillsammans i förhållande till tredje man och den person som varit behörig att agera på samtliga delägares vägnar inte i dessa förhållanden har agerat i enlighet med de i avtalet föreskrivna reglerna om representation. Nämnda enhet kan därför inte anses ha utfört de skattepliktiga transaktioner som är i fråga i det nationella målet. Eftersom den andre delägaren inte själv har utfört några transaktioner, framgår det av samtliga dessa omständigheter att endast en person som XT ska anses ha agerat självständigt och således i egenskap av beskattningsbar person.

46 Denna slutsats påverkas inte av den omständigheten att den andre delägaren till stor del finansierat förvärvet av marken och att de skulder och tillgångar som skapats delades upp efter det att det enkla bolaget hade upplösts. Slutsatsen påverkas inte heller av att de beslut som fattats avseende den i det nationella målet aktuella ekonomiska verksamheten, inom ramen för vilken de aktuella leveranserna genomfördes – såsom markförvärvet – och beslutet att utveckla ett byggprojekt med användning av de belopp som erhållits från försäljningen av den första byggnaden, fattades av båda delägarna tillsammans. Med hänsyn till att det endast var XT som agerade i relationerna med tredje man, utan att nämna vare sig det berörda enkla bolaget eller den andre delägarens identitet, ska nämligen de handlingar som följer av dessa beslut, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 54 i sitt förslag till avgörande, inte anses ha utförts av eller för det enkla bolaget, utan av XT, för egen räkning.

47 Den omständigheten att en delägare, såsom den andre delägaren, deltar i de beslut som föregår de handlingar som vidtagits av en sådan person som XT, påverkar således inte sistnämnda persons ställning som beskattningsbar person.

48 Att det formellt föreligger ett avtal, såsom det som ligger till grund för det berörda enkla bolaget, utesluter således inte att en sådan person som XT självständigt bedriver den ekonomiska verksamheten.

49 Vad vidare gäller det krav som ställs i domstolens praxis som nämns i punkt 41 ovan, att ha agerat för egen räkning, följer det av bestämmelserna i direktiv 2006/112, bland annat av artikel 14.2 c och artikel 28 i det direktivet, såsom generaladvokaten har angett i punkt 56 i sitt förslag till avgörande, att den omständigheten att en person har agerat för någon annans räkning, i egenskap av kommissionär, inte utesluter att en person kan kvalificeras som ”beskattningsbar person”. Även om en person handlar i eget namn men för någon annans räkning, anses vederbörande nämligen vara en beskattningsbar person, i enlighet med den fiktion som anges i direktivet avseende att först ha mottagit den aktuella varan innan han själv därefter utför leveransen av varan (se, analogt, dom av den 14 juli 2011, Henfling m.fl., C-464/10, EU:C:2011:489, punkt 35).

50 Denna regel skulle i förevarande fall kunna tillämpas när det gäller försäljningen av den femte byggnaden, som XT genomförde i eget namn inom ramen för det köpeavtal som ingicks den 13 februari 2013, trots att denna byggnad hade tilldelats och därefter överförts till den andre delägaren, i enlighet med beslutet av den 10 januari 2011 att upplösa det berörda enkla bolaget och det fördelningsavtal som därefter ingicks den 1 februari 2013. Det ankommer emellertid på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida så kan vara fallet enligt nationell rätt, mot bakgrund av att det av begäran om förhandsavgörande framgår att XT fortfarande var inskriven i fastighetsregistret som ägare till byggnaden vid tidpunkten för försäljningen av densamma.

51 Av det ovan anförda följer att en person som befinner sig i en sådan situation som XT ska anses vara en beskattningsbar person, i den mening som avses i artikel 9.1 i direktiv 2006/112, i den mån som personen har agerat för egen eller någon annans räkning.

52 Mot bakgrund av det ovanstående ska den första tolkningsfrågan besvaras enligt följande: Artikel 9.1 och artikel 193 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att en fysisk person som ingått ett avtal med en annan fysisk person om gemensam verksamhet i form av ett enkelt bolag som inte är en juridisk person och som kännetecknas av att den förstnämnda personen är behörig att agera på samtliga delägares vägnar, men agerar ensam och i eget namn i förhållandet till tredje man i samband med fullgörandet av de handlingar som sammantaget utgör det enkla bolagets ekonomiska verksamhet, ska anses som ”beskattningsbar person”, i den mening som avses i artikel 9.1 i direktiv 2006/112, och som skyldig att själv betala mervärdesskatten i enlighet med artikel 193 i detta direktiv, i den mån som personen har agerat för egen eller någon annans räkning, i egenskap av kommissionär, i den mening som avses i artikel 14.2 c och artikel 28 i nämnda direktiv.

Den andra frågan

53 Mot bakgrund av svaret på den första frågan saknas anledning att besvara den andra frågan.

Rättegångskostnader

54 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (åttonde avdelningen) följande:

Artikel 9.1 och artikel 193 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att en fysisk person som ingått ett avtal med en annan fysisk person om gemensam verksamhet i form av ett enkelt bolag som inte är en juridisk person och som kännetecknas av att den förstnämnda personen är behörig att agera på samtliga delägares vägnar, men agerar ensam och i eget namn i förhållandet till tredje man i samband med fullgörandet av de handlingar som sammantaget utgör det enkla bolagets ekonomiska verksamhet, ska anses som ”beskattningsbar person”, i den mening som avses i artikel 9.1 i direktiv 2006/112, och som skyldig att själv betala mervärdesskatten i enlighet med artikel 193 i detta direktiv, i den mån som personen har agerat för egen eller någon annans räkning, i egenskap av kommissionär, i den mening som avses i artikel 14.2 c och artikel 28 i nämnda direktiv.

Underskrifter