

Υπόθεση C-312/19

Σύνοψη αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου

Ημερομηνία καταθέσεως:

16 Απριλίου 2019

Αιτούν δικαστήριο:

Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Λιθουανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

10 Απριλίου 2019

Αναιρεσείων:

XT

Αναιρεσίβλητη:

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Εθνική Φορολογική Διεύθυνση παρά τω Υπουργείω Οικονομικών της Δημοκρατίας της Λιθουανίας)

Αντικείμενο της διαδικασίας στην υπόθεση της κύριας δίκης

Φορολογική διαφορά που αφορά την απόφαση της Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Εθνικής Φορολογικής Διεύθυνσης της Περιφέρειας του Βίλνιους, στο εξής: ΕΦΔ Βίλνιους), της 3ης Νοεμβρίου 2015, σχετικά με την έγκριση της έκθεσης ελέγχου με την οποία ο αναιρεσείων διατάχθηκε, μεταξύ άλλων, να καταβάλει το υπολογισθέν ποσό των 39 586.71 ευρώ για φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) και τόκους υπερημερίας ύψους 11 695 ευρώ, πλέον φορολογικού προστίμου ύψους 3 959 ευρώ.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ για την ερμηνεία των διατάξεων της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας

(στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ), καθόσον αφορούν τη διαπίστωση του «ανεξάρτητου χαρακτήρα» της δραστηριότητας μέλους κοινοπραξίας και την κατανομή των φορολογικών υποχρεώσεων μεταξύ των μελών της κοινοπραξίας.

Προδικαστικά ερωτήματα

1. Έχουν τα άρθρα 9, παράγραφος 1, και 193 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, την έννοια ότι, υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην υπό κρίση υπόθεση, φυσικό πρόσωπο όπως ο αναιρεσείων δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι ασκεί «κατά τρόπο ανεξάρτητο» τη σχετική (οικονομική) δραστηριότητα και ότι έχει υποχρέωση να καταβάλει εξ ιδίων πόρων τον φόρο προστιθέμενης αξίας επί των επίμαχων παραδόσεων, δηλαδή, θεωρείται, στο πλαίσιο των άρθρων 9, παράγραφος 1, και 193 της οδηγίας 2006/112/EK, ότι υποκείμενος στον φόρο και, συνεπώς, υπόχρεος για την εκπλήρωση των επίμαχων φορολογικών υποχρεώσεων είναι η κοινοπραξία/αστική εταιρία (ήτοι, από κοινού τα μέλη της κοινοπραξίας· εν προκειμένω, από κοινού ο αναιρεσείων και ο επιχειρηματικός εταίρος του) – η οποία πάντως δεν θεωρείται βάσει του εθνικού δικαίου υποκείμενη στον φόρο και δεν έχει νομική προσωπικότητα– και όχι μόνο ένα φυσικό πρόσωπο, όπως ο αναιρεσείων;
2. Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο πρώτο ερώτημα, έχει το άρθρο 193 της οδηγίας 2006/112/EK την έννοια ότι, υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην υπό κρίση υπόθεση, ο ΦΠΑ αποδίδεται ατομικώς από κάθε μέλος (εν προκειμένω, από τον αναιρεσείοντα και τον επιχειρηματικό εταίρο του) της κοινοπραξίας/αστικής εταιρίας –η οποία δεν θεωρείται, βάσει του εθνικού δικαίου, υποκείμενη στον φόρο και δεν έχει νομική προσωπικότητα– κατά την αναλογία του ποσού της αντιπαροχής που εισέπραξαν (ή πρόκειται να εισπράξουν ή οφείλεται σε αυτούς) για τις φορολογητέες παραδόσεις ακινήτων; Έχει το άρθρο 287 της οδηγίας 2006/112/EK την έννοια ότι, υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες εν προκειμένω, ο ετήσιος κύκλος εργασιών που μνημονεύεται στην εν λόγω διάταξη υπολογίζεται με βάση το συνολικό εισόδημα της κοινοπραξίας (που ελήφθη από κοινού από τα μέλη της κοινοπραξίας);

Παρατιθέμενες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Άρθρα 9, παράγραφος 1, 193 και 287 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

Παρατιθέμενες διατάξεις του εθνικού δικαίου

Στα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης έχουν εφαρμογή οι ακόλουθες διατάξεις του Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio

įstatymas (νόμου της Δημοκρατίας της Λιθουανίας περί φόρου προστιθέμενης αξίας, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ):

- Άρθρο 2, παράγραφος 2: «Ως “υποκείμενος στον φόρο” νοείται υποκείμενος στον φόρο στη Δημοκρατία της Λιθουανίας ή στην αλλοδαπή».
- Άρθρο 2, παράγραφος 15: «Ως “υποκείμενος στον φόρο στη Δημοκρατία της Λιθουανίας” νοείται νομικό ή φυσικό πρόσωπο στη Δημοκρατία της Λιθουανίας που ασκεί οικονομικές δραστηριότητες πάσης φύσεως, καθώς και κάθε οργανισμός συλλογικών επενδύσεων που εδρεύει στη Δημοκρατία της Λιθουανίας, ο οποίος δεν έχει την ιδιότητα του νομικού προσώπου και ενεργεί ως επενδυτικός οργανισμός».
- Άρθρο 71, παράγραφος 1: «Η υποχρέωση εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ, υπολογισμού ΦΠΑ και καταβολής του ΦΠΑ στο δημόσιο ταμείο βαρύνει τους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι παραδίδουν αγαθά και παρέχουν υπηρεσίες στην ημεδαπή [...] Οι υπόχρεοι εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ πρέπει να υποβάλουν αίτηση εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ.»
- Άρθρο 71, παράγραφος 2: «Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1 του [άρθρου 71 του νόμου περί ΦΠΑ], ο υποκείμενος στον φόρο στη Δημοκρατία της Λιθουανίας δεν υπέχει υποχρέωση υποβολής αιτήσεως εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ, υπολογισμού ΦΠΑ και καταβολής του ΦΠΑ στο δημόσιο ταμείο κατά τον τρόπο που ορίζεται [...], όταν το συνολικό ετήσιο ποσό της αντιπαροχής για τα αγαθά που παραδόθηκαν και/ή τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στην ημεδαπή κατά την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας εντός των 12 τελευταίων μηνών δεν υπερέβη το ποσό των 155 000 λιθουανικών λίτας (LTL). Ο ΦΠΑ θα αρχίσει να υπολογίζεται από τον μήνα κατά τον οποίο υπήρξε υπέρβαση του ως άνω ορίου. Δεν υπολογίζεται ΦΠΑ για τα αγαθά που παραδόθηκαν και τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν για τα οποία η αντιπαροχή δεν υπερέβη το ως άνω ποσό των 155 000 LTL. [...]»
- Άρθρο 71, παράγραφος 4: «Η μη υποβολή αίτησης εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ [...] δεν απαλλάσσει τον υποκείμενο στον φόρο από την υποχρέωση υπολογισμού ΦΠΑ για τα αγαθά που παραδόθηκαν και/ή τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν από αυτόν [...] και από την υποχρέωση καταβολής του στο δημόσιο ταμείο [...]»
- Άρθρο 79, παράγραφος 1: «Ο υποκείμενος στον φόρο [...] οφείλει να τεκμηριώνει την πραγματοποιούμενη παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών με την έκδοση τιμολογίου ΦΠΑ [...]»
- Άρθρο 79, παράγραφος 5: «Η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται συλλογικά από διάφορους υπόχρεους ΦΠΑ πρέπει να τεκμηριώνεται με ενιαίο τιμολόγιο κατά τον τρόπο και στις περιπτώσεις που ορίζει η Κυβέρνηση της Δημοκρατίας της Λιθουανίας ή οποιοσδήποτε εξουσιοδοτημένος από αυτήν οργανισμός.»

Στα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης έχουν εφαρμογή οι ακόλουθες διατάξεις του Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (λιθουανικού αστικού κώδικα):

- άρθρο 6.969, παράγραφος 1: «Με σύμβαση κοινοπραξίας (αστικής εταιρίας) δύο ή περισσότερα πρόσωπα (εταίροι), εισφέροντας την περιουσία, την εργασία ή τις γνώσεις τους, αναλαμβάνουν να ενεργούν από κοινού για την επίτευξη συγκεκριμένου σκοπού ή την άσκηση συγκεκριμένων δραστηριοτήτων που δεν αντιβαίνουν στον νόμο»·
- Άρθρο 6.971, παράγραφος 1: «Η περιουσία που εισφέρουν οι εταίροι, η οποία ανήκε στην ιδιοκτησία τους, τα παραχθέντα αγαθά κατά την άσκηση των κοινών δραστηριοτήτων, το εισόδημα και τα προϊόντα από τις δραστηριότητες αυτές, ανήκουν εξ αδιαιρέτου σε όλους τους εταίρους, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στον νόμο ή τη σύμβαση κοινοπραξίας»·
- Άρθρο 6.972, παράγραφοι 1 και 2: «Κατά τη διαχείριση των κοινών υποθέσεων, κάθε εταίρος έχει δικαίωμα να ενεργεί εκ μέρους όλων των εταίρων, εκτός αν, βάσει της σύμβασης κοινοπραξίας, η διαχείριση των κοινών υποθέσεων ασκείται από έναν εταίρο ή συλλογικά από όλους τους εταίρους. Όσον αφορά τις σχέσεις με τρίτους, το δικαίωμα του εταίρου να συνάπτει συναλλαγές εκ μέρους όλων των εταίρων επιβεβαιώνεται από πληρεξούσιο υπογεγραμμένο από τους υπόλοιπους εταίρους, ή προκύπτει από τη σύμβαση κοινοπραξίας»·
- Άρθρο 6.974, παράγραφος 1: «Ο τρόπος κατανομής των κοινών δαπανών και ζημιών σε σχέση με την κοινοπραξία καθορίζεται από τη σύμβαση κοινοπραξίας. Αν δεν υφίσταται τέτοια σύμβαση, κάθε εταίρος ευθύνεται για τις κοινές δαπάνες και ζημίες κατ' αναλογία της εταιρικής μερίδας του»·
- Άρθρο 6.975, παράγραφος 3: «Αν η σύμβαση κοινοπραξίας αφορά εμπορική δραστηριότητα των εταίρων, όλοι οι εταίροι ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρον για τις από κοινού αναληφθείσες υποχρεώσεις, ανεξάρτητα από το πλαίσιο στο οποίο ανακύπτουν οι υποχρεώσεις αυτές».

Σύνοψη των πραγματικών περιστατικών και της διαδικασίας της κύριας δίκης

- 1 Από τα πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης προκύπτει ότι στις 19 Φεβρουαρίου 2010 ο αναιρεσείων συνήψε σύμβαση κοινοπραξίας με φυσικό πρόσωπο (στο εξής: επιχειρηματικός εταίρος) με σκοπό την ανέγερση κατοικιών στην περιοχή του Βίλνιους.
- 2 Στις 25 Απριλίου 2010, κατόπιν κοινής συμφωνίας με τον επιχειρηματικό εταίρο του, ο αναιρεσείων αγόρασε αγροτεμάχιο 0,5 εκταρίων στην Περιφέρεια του Βίλνιους. Στις 27 Απριλίου 2010 ο αναιρεσείων και οι ιδιοκτήτες του

αγροτεμαχίου υπέγραψαν σύμβαση πώλησης του αγροτεμαχίου. Ο επιχειρηματικός εταίρος εισέφερε το 70% και ο αναιρεσείων το 30% στο τίμημα της αγοράς. Ο τίτλος ιδιοκτησίας του εν λόγω αγροτεμαχίου αποφασίστηκε να καταχωριστεί στο όνομα του αναιρεσειόντος.

- 3 Στις 5 Μαΐου 2010 ο αναιρεσειών και ο επιχειρηματικός εταίρος αποφάσισαν την ανέγερση συγκροτήματος πέντε κτιρίων, την εκ μέρους του αναιρεσειόντος ανάληψη της υποχρέωσης να συγκεντρώσει όλα τα απαιτούμενα για την ανέγερση έγγραφα και την ανάθεση της διαχείρισης του έργου κατασκευής στην ιδιωτική εταιρία περιορισμένης ευθύνης Konsela (στο εξής: Konsela UAB), διευθυντής της οποίας ήταν ο αναιρεσειών.
- 4 Στις 2 Νοεμβρίου 2010 εκδόθηκε οικοδομική άδεια από τη δημοτική αρχή του Βίλνιους στο όνομα του αναιρεσειόντος για την ανέγερση πέντε κτιρίων στο αγροτεμάχιο των 0,5 εκταρίων. Στις 22 Απριλίου 2010 συνήφθη σύμβαση εκτέλεσης εργασιών ανέγερσης μεταξύ του αναιρεσειόντος, υπό την ιδιότητα του πελάτη, και του εκπροσώπου της Konsela UAB. Ο εργολάβος εξέδωσε τιμολόγιο ΦΠΑ στις 15 Φεβρουαρίου 2011 για την ανέγερση των κτιρίων με αριθμούς 1 έως 4 και στις 11 Φεβρουαρίου 2013 για την ανέγερση του κτιρίου με αριθμό 5.
- 5 Με απόφαση της 2ας Δεκεμβρίου 2010 ο αναιρεσειών και ο επιχειρηματικός εταίρος αποφάσισαν την πώληση του κτιρίου με αριθμό 1 μαζί με κάποιο ποσοστό επί του αγροτεμαχίου και τη χρησιμοποίηση του ληφθέντος τιμήματος για κατασκευαστικούς σκοπούς, μαζί με τον εργολάβο. Για την πώληση της εν λόγω ακίνητης περιουσίας συνήφθη σύμβαση πώλησης στις 14 Δεκεμβρίου 2010 μεταξύ του αναιρεσειόντος και των αγοραστών (φυσικών προσώπων), η οποία προέβλεπε την πώληση του κτιρίου και του ποσοστού επί του αγροτεμαχίου και καθόριζε τον κανονισμό χρήσης του αγροτεμαχίου.
- 6 Στις 10 Ιανουαρίου 2011 ο αναιρεσειών και ο επιχειρηματικός εταίρος συμφώνησαν τη λύση της σύμβασης κοινοπραξίας της 19ης Φεβρουαρίου 2010 και τον διαχωρισμό της περιουσίας και των υποχρεώσεων. Βάσει της συμφωνίας αυτής, λύθηκε η κοινοπραξία, παραχωρήθηκε στον επιχειρηματικό εταίρο το δικαίωμα επί των αποπερατωθέντων ακινήτων (κτίρια με αριθμούς 4 και 5) και ο αναιρεσειών δεσμεύτηκε να καταβάλει στον επιχειρηματικό εταίρο μέχρι το 2017 τη διαφορά μεταξύ των εισφορών του και του μεριδίου που απέκτησε επί των εξ αδιαιρέτου ακινήτων ύψους 100 000 LTL (86 886 ευρώ). Βάσει της συμφωνίας αυτής στον αναιρεσειόντα περιήλθαν τα κτίρια με αριθμούς 1, 2 και 3.
- 7 Τα κτίρια με αριθμούς 2 και 3 με την αναλογία τους επί του αγροτεμαχίου μεταβιβάστηκαν αντίστοιχα βάσει συμβάσεων πωλήσεως που συνήφθησαν μεταξύ του αναιρεσειόντος και φυσικών προσώπων στις 30 Μαΐου 2011 και στις 13 Νοεμβρίου 2012.
- 8 Την 1η Φεβρουαρίου 2013 ο αναιρεσειών και ο επιχειρηματικός εταίρος υπέγραψαν συμφωνητικό μεταβίβασης (αποξένωσης) ιδιοκτησίας βάσει του οποίου, λαμβανομένης υπόψη της συμφωνίας της 10ης Ιανουαρίου 2011, ο

αναιρεσείων μεταβίβασε στον επιχειρηματικό εταίρο τα κτίρια με αριθμούς 4 και 5 με την αναλογία τους επί του αγροτεμαχίου.

9. Εν συνεχεία, με απόφαση της 6ης Φεβρουαρίου 2013 εκδοθείσα δυνάμει της συμφωνίας της 19ης Φεβρουαρίου 2010 για τη σύσταση της κοινοπραξίας, ο αναιρεσείων και ο επιχειρηματικός εταίρος συμφώνησαν την πώληση του με αριθμό 5 κτιρίου με την αναλογία του επί του αγροτεμαχίου, το οποίο ήταν καταχωρισμένο επ' ονόματι του αναιρεσείοντος, και την άμεση μεταφορά του ληφθέντος ανταλλάγματος στον επιχειρηματικό εταίρο. Δυνάμει σύμβασης πώλησης της 13ης Φεβρουαρίου 2013 η εν λόγω ακίνητη περιουσία μεταβιβάστηκε σε νομικό πρόσωπο με έδρα στη Λιθουανία.
10. Ο αναιρεσείων και ο επιχειρηματικός εταίρος δεν θεώρησαν ότι οι εν λόγω πωλήσεις ακίνητης περιουσίας της 14ης Δεκεμβρίου 2010, της 30ής Μαΐου 2011, της 13ης Νοεμβρίου 2012 και της 13ης Φεβρουαρίου 2013 (στο εξής, από κοινού: επίμαχες παραδόσεις) συνιστούν (οικονομική) δραστηριότητα υποκείμενη σε ΦΠΑ και, για τον λόγο αυτό, δεν υπολόγισαν και δεν προσδιόρισαν τον ΦΠΑ που έπρεπε να καταβληθεί από τους αγοραστές (και, συνεπώς, δεν εξέδωσαν τιμολόγια ΦΠΑ), δεν δήλωσαν και δεν απέδωσαν τον φόρο, ούτε ζήτησαν έκπτωση φόρου.
11. Κατόπιν φορολογικού ελέγχου του αναιρεσείοντος σε σχέση με τον φόρο εισοδήματος φυσικού προσώπου (στο εξής: ΦΕ) και τον ΦΠΑ για τα έτη 2010 έως 2013, η τοπική φορολογική αρχή θεώρησε ότι οι επίμαχες παραδόσεις συνιστούν ενιαία δραστηριότητα υποκείμενη σε ΦΠΑ και έκρινε ότι ο αναιρεσείων είναι υποκείμενος στον φόρο και, ως εκ τούτου, υπόχρεος για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων που ανακύπτουν από τις εν λόγω παραδόσεις (στο σύνολό τους). Ως εκ τούτου, με την απόφαση της 3ης Νοεμβρίου 2015, η ΕΦΔ Βίλνιους, αφού ενέκρινε την έκθεση ελέγχου, επιβεβαίωσε τον συμπληρωματικό φόρο που υπολογίστηκε με την έκθεση ελέγχου και τα σχετικά ποσά (ήτοι, τον τόκο υπερημερίας και το πρόστιμο).
12. Με απόφαση της 3ης Μαρτίου 2016 και κατόπιν εξέτασης διοικητικής προσφυγής κατά της εν λόγω απόφασης της τοπικής φορολογικής αρχής, η αναιρεσίβλητη επικύρωσε την απόφαση της ΕΦΔ Βίλνιους. Εν συνεχεία, η προσφυγή του αναιρεσείοντος απορρίφθηκε από τη Mokestinių ginklų komisija (επιτροπή επίλυσης φορολογικών διαφορών) με απόφαση της 18ης Ιουλίου 2016 και από το Vilniaus apygardos administracinis teismas (διοικητικό πρωτοδικείο του Βίλνιους, Λιθουανία) με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση.
13. Σημειωτέον ότι, κατά τον υπολογισμό του οφειλόμενου ΦΠΑ, η τοπική φορολογική αρχή αναγνώρισε αυτεπαγγέλτως το δικαίωμα έκπτωσης του αναιρεσείοντος βάσει των τιμολογίων ΦΠΑ που εξέδωσε η Konsela UAB και υπολόγισε το επίμαχο οφειλόμενο ποσό φόρου μετά την αφαίρεση του ΦΠΑ για την απόκτηση (ανέγερση) των προαναφερόμενων κτιρίων.

Σκεπτικό του αιτούντος δικαστηρίου

- 14 Υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην υπό κρίση υπόθεση, πρέπει καταρχάς να εξεταστεί αν υποκείμενος στον φόρο και, συνεπώς, υπόχρεος για την εκπλήρωση των εν λόγω υποχρεώσεων, θεωρείται μόνο ο αναιρεσείων ή και τα δύο μέλη της κοινοπραξίας, ήτοι, η κοινοπραξία/αστική εταιρία (από κοινού ο αναιρεσείων και ο επιχειρηματικός εταίρος). Εν προκειμένω, η τοπική φορολογική αρχή και η αναιρεσίβλητη δεν εξέτασαν και δεν έθεσαν υπό αμφισβήτηση την ύπαρξη της κοινοπραξίας.

«Ανεξάρτητος χαρακτήρας» της δραστηριότητας μέλους κοινοπραξίας

- 15 Ο ισχύων στις επίμαχες έννομες σχέσεις νόμος περί ΦΠΑ υιοθετήθηκε από το εθνικό δίκαιο για την εφαρμογή, μεταξύ άλλων, της οδηγίας περί ΦΠΑ, το άρθρο 193 της οποίας προβλέπει ότι ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών.
- 16 Κατά το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το γράμμα του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ δίνει στην έννοια του «υποκείμενου στον φόρο» ευρύ ορισμό κύριο στοιχείο του οποίου είναι η ανεξαρτησία κατά την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας, οπότε όλα τα φυσικά και νομικά πρόσωπα, τόσο δημοσίου όσο και ιδιωτικού δικαίου, ακόμη και οντότητες χωρίς νομική προσωπικότητα, που πληρούν αντικειμενικώς τις προϋποθέσεις που προβλέπει η διάταξη αυτή, θεωρούνται υποκείμενοι στον ΦΠΑ (απόφαση της 29ης Σεπτεμβρίου 2015, Nigl κ.λπ., C-340/15, ECLI:EU:C:2016:764, σκέψη 27).
- 17 Κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, ένα από τα απαραίτητα χαρακτηριστικά του υποκείμενου στον φόρο είναι ο ανεξάρτητος χαρακτήρας της οικονομικής δραστηριότητάς του, για τη διαπίστωση του οποίου πρέπει να εξετάζεται αν το οικείο πρόσωπο ασκεί τις δραστηριότητές του ιδίω ονόματι, για ίδιο λογαριασμό και με δική του ευθύνη, καθώς και αν φέρει τον οικονομικό κίνδυνο που συνδέεται με τις δραστηριότητες αυτές (πρβλ. αποφάσεις της 27ης Ιανουαρίου 2000, Heerma, C-23/98, ECLI:EU:C:2000:46, σκέψη 18, της 18ης Οκτωβρίου 2007, van der Steen, C-355/06, ECLI:EU:C:2007:615, σκέψη 23 και της 29ης Σεπτεμβρίου 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, ECLI:EU:C:2015:635, σκέψη 34). Για τη διαπίστωση του ανεξάρτητου χαρακτήρα της δραστηριότητας πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τα κριτήρια που εκτίθενται στις σκέψεις 34 και 35 της απόφασης της 29ης Σεπτεμβρίου 2015, Gmina Wrocław, C-276/14.
- 18 Δεδομένου ότι η φορολογική αρχή δεν αντέκρουσε τις συνθήκες λειτουργίας της προμνησθείσας κοινοπραξίας και ελλείπει οποιουδήποτε στοιχείου που να προκύπτει από τον φάκελο της δικογραφίας το οποίο να διαψεύδει αυτές τις συνθήκες, τίθεται εν αμφιβόλω η ορθότητα της κρίσης ότι ο αναιρεσείων ασκούσε οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο για τους σκοπούς της οδηγίας περί ΦΠΑ. Ειδικότερα:

(1) όπως προκύπτει, για παράδειγμα, από την προμνησθείσα σύμβαση κοινοπραξίας, τα από κοινού αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία και οι από κοινού αναληφθείσες υποχρεώσεις κατά την άσκηση της δραστηριότητας κατανεμήθηκαν μεταξύ των μελών της κοινοπραξίας κατά τον συμφωνηθέντα μεταξύ τους τρόπο και, ως εκ τούτου, δεδομένου ότι δεν διαψεύσθηκε η ύπαρξη της κοινοπραξίας, δεν δύναται προφανώς να θεωρηθεί ότι ο αναιρεσείων ενήργησε αποκλειστικά με ίδιο οικονομικό κίνδυνο όταν προέβη στις επίμαχες παραδόσεις·

(2) δεδομένου ότι η φορολογική αρχή όχι μόνο δεν αμφισβήτησε αλλά, αντιθέτως, επιβεβαίωσε κατ' ουσίαν ότι ο αναιρεσείων έλαβε αποφάσεις ομού μετά του επιχειρηματικού εταίρου του επί ζητημάτων σχετικών με την αγορά, κατασκευή (ανέγερση) και πώληση των επίμαχων ακινήτων και ελλείπει οποιουδήποτε αντίθετου στοιχείου που να προκύπτει από τον φάκελο της δικογραφίας, πρέπει επίσης να γίνει δεκτό ότι δεν είναι δυνατόν να συναχθεί ότι ο αναιρεσείων έλαβε αποφάσεις κατά τρόπο ανεξάρτητο όσον αφορά τις παραδόσεις που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο της επίμαχης δραστηριότητας·

(3) δεδομένου ότι, για την επιβολή ΦΕ, η φορολογική αρχή θεώρησε ότι το εισόδημα –ήτοι, κατ' ουσίαν, η αντιπαροχή για την πώληση των ακινήτων– ελήφθη τόσο από τον αναιρεσείοντα όσο και από τον επιχειρηματικό εταίρο του, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι το οικείο εισόδημα από τις επίμαχες παραδόσεις δεν ανήκει στον αναιρεσείοντα·

(4) υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην υπό κρίση υπόθεση, απλώς και μόνον το γεγονός ότι ο αναιρεσείων είχε καταχωρισθεί στο κτηματολόγιο ως ο ιδιοκτήτης των επίμαχων ακινήτων και ήταν εκείνος ο οποίος συνήψε τις συμβάσεις πώλησης, δεν αρκεί για να συναχθεί ότι ο αναιρεσείων έλαβε αποφάσεις κατά τρόπο ανεξάρτητο όσον αφορά τις επίμαχες παραδόσεις·

(5) δεδομένου ότι δεν υπήρξε αντίκρουση ως προς τις προμνησθείσες συνθήκες που αφορούν τη συμμετοχή του επιχειρηματικού εταίρου, πρέπει επίσης να γίνει δεκτό ότι ο αναιρεσείων δεν δύναται να αναγνωριστεί αυτομάτως ότι αποφάσισε κατά τρόπο ανεξάρτητο τη μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέσει τα ακίνητα, ήτοι, την παράδοση των αγαθών (άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ), στους αγοραστές.

- 19 Υπό τις συνθήκες αυτές, μπορεί ευλόγως να συναχθεί –υπό την προϋπόθεση βεβαίως ότι στο παρόν στάδιο εξέτασης της υπόθεσης οι επίμαχες παραδόσεις θεωρούνται ως οικονομική δραστηριότητα υποκείμενη σε ΦΠΑ– ότι τα κριτήρια για τον υποκείμενο στον φόρο κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, μπορεί να πληρούνται αντικειμενικά από τον αναιρεσείοντα και τον επιχειρηματικό εταίρο, ως ενεργούντων συλλογικά βάσει της σύμβασης κοινοπραξίας, πράγμα που δεν συμβαίνει μόνο όσον αφορά τον αναιρεσείοντα. Ως εκ τούτου, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, για τους σκοπούς του άρθρου 193 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ο αναιρεσείων δεν μπορεί να λογίζεται ως ατομικώς υπόχρεος

για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τις επίμαχες παραδόσεις.

- 20 Εξάλλου, όπως προκύπτει από τον φάκελο της δικογραφίας, μόνο ο αναιρεσείων συμμετείχε στις σχέσεις με τους τρίτους, συμπεριλαμβανομένων των επίμαχων παραδόσεων και δη, επ' ονόματί του αγοράστηκε το αγροτεμάχιο, εκδόθηκε η άδεια ανέγερσης και συνήφθη η σύμβαση κατασκευής του έργου, καθώς και επ' ονόματί του συνήφθησαν οι συμβάσεις πώλησης των προμνησθέντων ακινήτων με την αναλογία τους επί του αγροτεμαχίου, στις οποίες δεν μνημονεύθηκε η σύμβαση κοινοπραξίας, και ως εκ τούτου μπορεί ευλόγως να συναχθεί ότι οι αγοραστές προς τους οποίους πραγματοποιήθηκαν οι επίμαχες παραδόσεις αγνοούσαν την ύπαρξη του επιχειρηματικού εταίρου. Εν ολίγοις, οι πράξεις ανέγερσης και πώλησης των κτιρίων πραγματοποιήθηκαν αποκλειστικά από τον αναιρεσείοντα, ενώ ο επιχειρηματικός εταίρος ενήργησε, κατ' ουσίαν, μόνο ως συγχρηματοδότης για την αγορά του αγροτεμαχίου.
- 21 Επισημαίνεται ότι το Δικαστήριο έχει τονίσει ότι για την ομοιόμορφη εφαρμογή της οδηγίας περί ΦΠΑ, είναι ιδιαιτέρως σημαντικό να τύχει η έννοια του «υποκειμένου στον φόρο» που ορίζεται στον τίτλο ΙΙΙ της οδηγίας αυτής αυτοτελούς και ομοιόμορφης ερμηνείας (πρβλ. απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2014, Skandia Sverige, C-7/13, ECLI:EU:C:2014:2225, σκέψη 23).
- 22 Κρίνεται συνεπώς σκόπιμη η υποβολή του πρώτου ερωτήματος στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης προς έκδοση προδικαστικής απόφασης.

Κατανομή των φορολογικών υποχρεώσεων μεταξύ των μελών κοινοπραξίας

- 23 Αν το Δικαστήριο κρίνει ότι παρά ταύτα, για τους σκοπούς των άρθρων 9, παράγραφος 1, και 193 της οδηγίας περί ΦΠΑ, πρέπει και τα δύο μέλη της κοινοπραξίας, δηλαδή όχι μόνο ο αναιρεσείων, να λογίζονται ως υποκείμενοι στον φόρο και, συνεπώς, υπόχρεοι για την εκπλήρωση των επίμαχων υποχρεώσεων, τίθεται το ζήτημα του τρόπου κατανομής των φορολογικών υποχρεώσεων.
- 24 Πράγματι, όπως προαναφέρθηκε, κατά τον γενικό κανόνα της εθνικής νομοθεσίας, υποκείμενοι στον φόρο στη Δημοκρατία της Λιθουανίας θεωρούνται μόνο φυσικά και νομικά πρόσωπα, καθώς και οι προμνησθέντες οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων. Οι εθνικές διατάξεις που διέπουν τις επίμαχες έννομες σχέσεις δεν προβλέπουν ότι τα φυσικά πρόσωπα που ενεργούν στο πλαίσιο σύμβασης κοινοπραξίας πρέπει να λογίζονται ως ενιαίος υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια των διατάξεων του νόμου περί ΦΠΑ, ούτε προβλέπουν ότι μόνο ένα από αυτά τα φυσικά πρόσωπα είναι υπόχρεο για την εκπλήρωση όλων των υποχρεώσεων που συνδέονται με τη (φορολογητέα) κοινή οικονομική δραστηριότητα σε περίπτωση που παραδίδονται αγαθά χωρίς την έκδοση τιμολογίου ΦΠΑ, όπως εν προκειμένω.
- 25 Πάντως, ακόμη και αν η εν προκειμένω κοινοπραξία/αστική εταιρία, η οποία δεν έχει νομική προσωπικότητα βάσει του εθνικού δικαίου, πληροί τα κριτήρια του

υποκείμενου στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, οι εν λόγω εθνικές διατάξεις δεν πρέπει να αναιρούν την υποχρέωση καταβολής του οικείου ΦΠΑ από τα μέλη αυτής της κοινοπραξίας.

- 26 Πρέπει να γίνει δεκτό ότι, ελλείψει σχετικών (ειδικών) νομοθετικών διατάξεων, σε περίπτωση οικονομικής δραστηριότητας υποκείμενης σε ΦΠΑ η οποία ασκείται από φυσικά πρόσωπα υπό μορφή κοινοπραξίας, ο φόρος για την παράδοση αγαθών που έχει σχέση με τη δραστηριότητα αυτή και πραγματοποιείται χωρίς την έκδοση τιμολογίου ΦΠΑ πρέπει να υπολογίζεται και να καταβάλλεται από κάθε μέλος της κοινοπραξίας κατά την αναλογία συμμετοχής του.
- 27 Όσον αφορά την αναλογία αυτή, υπενθυμίζεται ότι για τον υπολογισμό του ΦΠΑ λαμβάνεται υπόψη η βάση επιβολής του φόρου η οποία, κατά τον γενικό κανόνα, είναι η συνολική αντιπαροχή την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο προμηθευτής των αγαθών ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αγοραστή. Δεδομένου ότι η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι ληφθείσα αντιπαροχή και οι φορολογικές αρχές δεν μπορούν να εισπράξουν ως ΦΠΑ ποσό υψηλότερο εκείνου που εισέπραξε ο υποκείμενος στον φόρο (πρβλ. απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 2018, *Tratave*, C-672/17, ECLI:EU:C:2018:989, σκέψη 29), πρέπει να γίνει δεκτό ότι, εν προκειμένω, τα μέλη της κοινοπραξίας είναι υπόχρεοι για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων κατά το μερίδιο της ληφθείσας αντιπαροχής που αντιστοιχεί στον καθένα, η οποία υπολογίζεται λαμβανομένης υπόψη της βάσης επιβολής του φόρου.
- 28 Ως εκ τούτου, κρίνεται σκόπιμη η υποβολή του πρώτου σκέλους του δεύτερου ερωτήματος στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης προς έκδοση προδικαστικής αποφάσεως.

Εφαρμογή του άρθρου 287 της οδηγίας περί ΦΠΑ

- 29 Το ζήτημα της εφαρμογής του άρθρου 71, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ ασκεί επίσης επιρροή στην υπό κρίση υπόθεση, ήτοι, το ζήτημα αν, υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες εν προκειμένω, το όριο του ετήσιου (12μηνου) κύκλου εργασιών που θέτει η εν λόγω διάταξη, η υπέρβαση του οποίου γεννά, κατά το εθνικό δίκαιο, υποχρέωση εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ και υποχρέωση υπολογισμού και απόδοσης ΦΠΑ, εφαρμόζεται (1) συλλογικά στα μέλη της κοινοπραξίας (υπολογιζόμενο με βάση το συνολικό εισόδημα της κοινοπραξίας) ή (2) ατομικώς για κάθε μέλος της κοινοπραξίας (υπολογιζόμενο με βάση το εισόδημα που εισέπραξε ατομικώς κάθε μέλος της κοινοπραξίας).
- 30 Κατά το άρθρο 287, παράγραφος 11, της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα κράτη μέλη που προσχώρησαν μετά την 1η Ιανουαρίου 1978 μπορούν να απαλλάσσουν τους υποκείμενους στον φόρο των οποίων ο ετήσιος κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει, στην περίπτωση της Λιθουανίας, τα 29 000 ευρώ. Υπενθυμίζεται ότι το ποσό αυτό αυξήθηκε προσωρινά σε 45 000 ευρώ βάσει της εκτελεστικής απόφασης 2011/335/ΕΕ του Συμβουλίου, της 30ής Μαΐου 2011.

- 31 Συναφώς, επισημαίνεται ότι, κατά την αιτιολογική σκέψη 5 της οδηγίας περί ΦΠΑ, το σύστημα ΦΠΑ επιτυγχάνει τη μεγαλύτερη απλούστευση και ουδετερότητα όταν ο φόρος εισπράττεται κατά τρόπο όσο το δυνατόν γενικότερο. Αυτό σημαίνει ότι αν, υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες εν προκειμένω, κοινοπραξία/αστική εταιρία (τα μέλη της κοινοπραξίας συλλογικά) συνιστά υποκείμενο στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, οι συγκεκριμένες υποχρεώσεις κάθε μέλους πρέπει να προσδιορίζονται λαμβανομένου υπόψη του ορίου του ετήσιου κύκλου εργασιών, όπως ορίζεται στο άρθρο 287 της οδηγίας περί ΦΠΑ, σε σχέση με το σύνολο της δραστηριότητας της κοινοπραξίας (ήτοι, τον κύκλο εργασιών που προβλέπει το άρθρο 288 της οδηγίας περί ΦΠΑ), ανεξάρτητα από τον τρόπο κατανομής μεταξύ των μελών του εισοδήματος που εισπράττεται από την άσκηση της εν λόγω δραστηριότητας.
- 32 Πάντως, βάσει των διατάξεων του εθνικού δικαίου, κοινοπραξίες/αστικές εταιρίες, οι οποίες δεν έχουν νομική προσωπικότητα, δεν θεωρούνται υποκείμενες στον φόρο. Επιπλέον, κατά τη διοικητική πρακτική, όταν φορολογητέα παράδοση πραγματοποιείται από σύζυγους που παραδίδουν ακίνητα στα οποία είναι συγκύριοι, οι εν λόγω σύζυγοι αντιμετωπίζονται ως χωριστοί υποκείμενοι στον φόρο και ο κύκλος εργασιών τους στο πλαίσιο της εθνικής νομοθεσίας, η οποία ευθυγραμμίζεται και/ή μεταφέρει στην εθνική έννομη τάξη το άρθρο 287 της οδηγίας περί ΦΠΑ, εκτιμάται χωριστά: ο/η σύζυγος απαλλάσσεται από την υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ αν το μερίδιο της παράδοσης που του/της αναλογεί δεν υπερβαίνει το προμνησθέν όριο κύκλου εργασιών, ακόμη και αν η κοινή παράδοση που πραγματοποιήθηκε από τους συζύγους υπερβαίνει το όριο αυτό.
- 33 Ως εκ τούτου, το δεύτερο σκέλος του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος πρέπει επίσης να υποβληθεί στο Δικαστήριο.