

Predmet C-796/23**Zahtjev za prethodnu odluku****Datum podnošenja:**

21. prosinca 2023.

Sud koji je uputio zahtjev:

Nejvyšší správní soud (Češka Republika)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

29. studenoga 2023.

Žalitelj:

Česká síť s.r.o.

Druga stranka u žalbenom postupku:

Odvolací finanční ředitelství

RJEŠENJE

Nejvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud, Češka Republika) [*omissis*] u predmetu žalitelja: **Česká síť** s.r.o., [*omissis*] Domažlice, [*omissis*] protiv druge stranke u žalbenom postupku: **Odvolací finanční ředitelství** (Odjel za žalbe porezne uprave, Češka Republika), [*omissis*] Brno, u pogledu tužbe protiv odluke druge stranke u žalbenom postupku od 14. prosinca 2021., broj spisa 47225/21/5300–21441–712772, u postupku povodom žaliteljeve žalbe u kasacijskom postupku protiv presude Krajskog suda u Plzni (Okružni sud u Plzeňu, Češka Republika) od 31. siječnja 2023., broj spisa 57 Af 4/2022-62,

odlučio je:**I.** Sudu Europske unije **upućuje se** sljedeće prethodno pitanje:

Je li situacija u kojoj je, na temelju posebnih nacionalnih odredbi o porezu na dodanu vrijednost za takozvana ortaštva (udruženja osoba koja nemaju pravnu osobnost), porez za cijelo ortaštvo dužan platiti takozvani imenovani član ortaštva iako je drugi član ortaštva nastupao prema krajnjem klijentu kad je riječ o pružanju usluga, u skladu s Direktivom Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom

sustavu poreza na dodanu vrijednost, konkretno člankom 9. stavkom 1. i člankom 193. te direktive?

Ovisi li usklađenost te situacije s Direktivom 2006/112/EZ o tome je li potonji član ortaštva povrijedio pravila o zastupanju ortaštva i postupao prema krajnjem klijentu u vlastito ime?

II. [omissis] [nacionalni postupak]

Obrazloženje:

I. Predmet postupka

[1.] Žalitelj (u postupku pred Nejvyšším správním soudom (Vrhovni upravni sud) *tužitelj*) je društvo s ograničenom odgovornošću sa sjedištem u Češkoj Republici. U studenom 2020. Finanční úřad pro Plzeňský kraj (Porezni ured za pokrajinu Plzeňski kraj, Češka Republika) (u daljnjem tekstu: porezno tijelo) donio je ukupno dvanaest odluka kojima se utvrđuje iznos porezne obveze i na temelju kojih je naložio žalitelju plaćanje poreza na dodanu vrijednost (PDV) za porezno razdoblje od siječnja do prosinca 2017. Za svako porezno razdoblje (svaki mjesec 2017.) porezno tijelo utvrdilo je porez u iznosu od 30 713 čeških kruna (ukupno 368 556 čeških kruna) i naložilo mu plaćanje novčane kazne (ukupno 73 704 češke krune). Žalitelj je bezuspješno osporavao tu odluku pred Odvolacím finančním ředitelstvím (Odjel za žalbe porezne uprave) (u daljnjem tekstu: druga stranka u postupku), a potom također nije uspio u postupku pred okružnim sudom. Trenutačno žalitelj osporava žalbu u kasacijskom postupku pred Nejvyšším správním soudom (Vrhovni upravni sud).

[2.] Odluke poreznih tijela i okružnog suda temeljile su se na sljedećim okolnostima. Žalitelj je 2017. surađivao s nekoliko korporacija sa sjedištem u SAD-u koje su u Češkoj Republici poslovale preko podružnica (bile su to pravne osobe CESKA SIT OPTICS LLC, KDYNKY INTERNET LLC i CESKA SIT LLC). Sve pravne osobe (žalitelj i tri američke korporacije, eventualno njihove podružnice u Češkoj Republici) pružale su usluge krajnjim klijentima (uglavnom pristup internetu). Svaka od tih pravnih osoba u vlastito se ime bavila drugom grupom klijenata. Stoga je svaka pravna osoba u 2017. ostvarila prihode na ime pružanja usluga (primjerice godišnji prihodi podružnica američkih korporacija iznosili su od 645 000 čeških kruna do 748 000 čeških kruna).

[3.] Međutim, između žalitelja i američkih korporacija postojale su poveznice na temelju kojih su porezna tijela i okružni sud zaključili da je zapravo postojalo takozvano ortaštvo (odnosno udruženje osoba koje nema pravnu osobnost) u smislu članka 2716. Zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (Zakon br. 89/2012 o Građanskom zakoniku). Član uprave i jedini član društva žalitelja istodobno je bio i voditelj podružnica svih triju američkih pravnih osoba (u ime podružnica potpisivao je i ugovornu dokumentaciju navodeći pritom, među ostalim, neke žaliteljeve kontaktne podatke kao što je internetska stranica ili adresa e-pošte). Stoga je bio jedina osoba koja je upravljala društvom žaliteljem i podružnicama

triju navedenih korporacija. Žalitelj je tijekom 2009. i 2010. također besplatno prenio na podružnice američkih korporacija više od 170 svojih dotadašnjih klijenata. Žalitelj je osiguravao podružnicama potrebnu infrastrukturu i sam kupovao komunikacije (primjerice svi klijenti bili su spojeni na internet preko iste pristupne točke). Međutim, podružnice američkih korporacija nisu navodile nikakvu materijalnu ni nematerijalnu imovinu te nisu imale nikakve troškove za plaće.

[4.] Porezna tijela utvrdila su da je, prema posebnim pravilima utvrđenima češkim zakonom o PDV-u za ortaštva u skladu s člankom 2716. Građanskog zakonika, žalitelj kao takozvani *imenovani član ortaštva* bio dužan platiti PDV za cijelo ortaštvo. Porezno tijelo stoga je žalitelju obračunalo PDV na način da je u oporezivi iznos uključilo oporezive transakcije koje je žalitelj izvršio u 2017., kao i prihode podružnica korporacija, odnosno članova ortaštva.

[5.] Žalitelj u žalbi u kasacijskom postupku sada osporava niz djelomičnih zahtjeva koji su doveli do donošenja odluka kojima se utvrđuje iznos dodatne porezne obveze na ime PDV-a. Istaknuo je, među ostalim, da su posebne odredbe o PDV-u za takozvana ortaštva, eventualno članove tih ortaštava u skladu s češkim pravom bile protivne Direktivi Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.). Naime, češke odredbe dovele su do toga da je porezno tijelo u odnosu na žalitelja donijelo odluku kojom se utvrđuje iznos dodatne porezne obveze na ime poreza na prodaju koju je izvršio ne samo sam žalitelj, nego na prodaju cijelog ortaštva koje su utvrdila porezna tijela. Žalitelj se ne slaže upravo s tim odlukama kojima se utvrđuje iznos dodatne porezne obveze na ime poreza na prodaju podružnica američkih korporacija koje su, prema mišljenju poreznih tijela, poslovale u okviru ortaštva.

[6.] Međutim, druga stranka u žalbenom postupku ne slaže se s tom argumentacijom. Prema njezinu mišljenju, odredbe koje se odnose na ortaštva nisu bile protivne pravu Unije. Zakonodavac nije poništio ranije odredbe zbog toga što su bile protivne pravu Unije, nego zbog problema s njihovom primjenom.

II. Primjenjive odredbe prava Unije i nacionalnog prava

Pravo Unije

[7.] U skladu s člankom 9. stavkom 1. Direktive 2006/112/EZ, porezni obveznik znači *svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti*. U skladu s tom odredbom te direktive, gospodarskom aktivnošću *smatra se svaka aktivnost proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću*.

[8.] U skladu s člankom 11. Direktive 2006/112/EZ, nakon konzultiranja Savjetodavnog odbora za porez na dodanu vrijednost, *sve države članice mogu smatrati kao jedinstvenog poreznog obveznika sve osobe koje imaju poslovni nastan na teritoriju te države članice koje, iako pravno samostalne, su međusobno usko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama. Država članica koja se koristi mogućnošću iz prvog stavka može donijeti sve potrebne mjere za sprečavanje utaje ili izbjegavanja poreza pomoću ove odredbe.*

[9.] U skladu s člankom 28. Direktive 2006/112/EZ, *kada porezni obveznik koji djeluje u vlastito ime ali za drugu osobu sudjeluje u isporuci usluga, smatrat će se da je sam primio i isporučio te usluge.*

[10.] U skladu s člankom 193. Direktive 2006/112/EZ, *svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga dužan je plaćati PDV osim u slučajevima iz članaka 194. do 199. i članka 202. u kojima je PDV obvezna plaćati druga osoba. Člancima 282. do 292. Direktive 2006/112/EZ uređuju se mogućnosti izuzeća od poreza na dodanu vrijednost. U skladu s člankom 287. Direktive 2006/112/EZ, države članice koje su pristupile Zajednici nakon 1. siječnja 1978. mogu izuzeti od poreza porezne obveznike čiji godišnji promet ne prelazi protuvrijednost u nacionalnoj valuti sljedećih iznosa, prema tečaju na dan njihovog pristupanja. U skladu s člankom 287. točkom 7. Direktive, granica za Češku Republiku iznosi 35 000 eura.*

Nacionalno pravo – definicija takozvanog ortaštva

[11.] Člankom 2716. i sljedećima Zakona br. 89/2012 o Građanskom zakoniku uređuje se takozvano *ortaštvo*, odnosno udruženje osoba koje nema pravnu osobnost (to je tradicionalni institut rimskog prava, na latinskom *societas*). U skladu s člankom 2716. stavkom 1. Građanskog zakonika, *ako se nekoliko osoba ugovorno obveže da će se udružiti kao članovi ortaštva radi zajedničkog postupanja ili zajedničkog cilja, nastaje ortaštvo.* Osnivanje ortaštva ne zahtijeva sklapanje ugovora u pisanom obliku.

[12.] U skladu s člankom 2719. stavkom 1. Građanskog zakonika, *novčana sredstva i potrošni materijali uneseni u ortaštvo, kao i pokretna imovina određena prema vrsti, postaju zajednička imovina članova ortaštva koji su unijeli uloge; druga imovina postaje zajednička samo ako je procijenjena u novcu. Udjeli članova ortaštva određuju se na temelju omjera vrijednosti imovine koju je svaki član ortaštva unio u ortaštvo.*

[13.] U pogledu odlučivanja u ortaštvu, u skladu s člankom 2729. stavkom 1. Građanskog zakonika, *odluke u ortaštvu donose se većinom glasova; svaki član ortaštva ima jedan glas.* U pogledu upravljanja ortaštvom, člankom 2730. Građanskog zakonika određuje se, među ostalim, da *članovi ortaštva mogu raspodijeliti ovlasti u pogledu vođenja zajedničkih poslova na način koji smatraju primjerenim. Ako to ne učine, svaki član ortaštva bit će punomoćnik ostalih članova u pogledu tih poslova.* U skladu s člankom 2731. stavkom 1. Građanskog

zakonika, *članovi ortaštva mogu povjeriti vođenje zajedničkih poslova osobi koju su odabrali između sebe ili trećoj osobi.*

[14.] U pogledu međusobnih prava članova ortaštva primjenjuje se, među ostalim, to da, u skladu s člankom 2727. stavkom 1. Građanskog zakonika, *član ortaštva ne može bez pristanka ostalih članova ortaštva poduzimati za svoj ili tuđi račun nikakve konkurentne radnje u odnosu na zajednički cilj. Ako se to dogodi, ostali članovi ortaštva mogu zahtijevati od tog člana da se suzdrži od takvih radnji. U skladu s člankom 2727. stavkom 2., ako je član ortaštva postupao za svoj račun, ostali članovi mogu zahtijevati da se smatra da je član ortaštva postupao za zajednički račun. Ako je član ortaštva postupao za tuđi račun, ostali članovi ortaštva mogu zahtijevati da se na njih prenesu prava na naknadu u korist zajedničkog računa ili da im se prenese već dodijeljena naknada. Ta prava prestaju ako se ne iskoriste tijekom tri mjeseca od trenutka u kojem je poduzetnik doznao za postupanje, a najkasnije u roku od godinu dana od trenutka u kojem je došlo do takvog postupanja.*

[15.] U ovom su predmetu najvažnije odredbe koje se odnose na prava i obveze članova ortaštva prema trećim osobama. U skladu s člankom 2736. Građanskog zakonika, među ostalim, *članovi ortaštva solidarno odgovaraju prema trećim osobama za dugove koji proizlaze iz zajedničke aktivnosti. U skladu s člankom 2737., ako član ortaštva poduzima radnje u zajedničkom poslu s trećom osobom smatra ga se punomoćnikom svih članova ortaštva. Ako se članovi ortaštva dogovore drukčije, to se ne može isticati protiv treće osobe koja postupa u dobroj vjeri. Ako je član ortaštva postupao za vlastiti račun u zajedničkom poslu s trećom osobom, ostali članovi ortaštva mogu koristiti prava koja iz toga proizlaze, ali treća osoba ima obveze samo prema onome tko je s njom obavljao pravne radnje. To se ne odnosi na situaciju u kojoj je treća osoba znala da član ortaštva postupa za račun ortaštva.*

Nacionalno pravo – porezne odredbe

[16.] Na odredbe privatnog prava o ortaštvu nadovezivale su se porezne odredbe. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (Zakon br. 235/2004 o porezu na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), sadržavao je do 30. lipnja 2017. posebne odredbe o PDV-u za porezne obveznike koji su bili članovi ortaštva u skladu s člankom 2716. Građanskog zakonika. Do 30. lipnja 2017. to je bio jedini mogući sustav PDV-a za ortaštva. Izmjenom br. 170/2017 1. srpnja 2017. izmijenjen je Zakon o PDV-u i ukinut je posebni sustav za ortaštva. Od uvođenja te izmjene svaki član ortaštva postupa samostalno u pogledu PDV-a u skladu s općim odredbama Zakona o PDV-u. Međutim, na temelju prijelazne odredbe iz izmjene, na ortaštva se mogao primjenjivati raniji poseban sustav PDV-a do kraja 2018. Obrazloženje izmjene br. 170/2017 upućuje na mogućnost da dotadašnje uređenje nije u skladu s Direktivom 2006/112/EZ. U skladu s obrazloženjem, Zakon o PDV-u će se izmjenom „prilagoditi Direktivi o porezu na dodanu vrijednost i općim načelima poreza na dodanu vrijednost”. Međutim, u

obrazloženju nije detaljnije pojašnjena ta (navodna) neusklađenost Zakona o PDV-u s Direktivom.

[17.] U skladu s člankom 5. stavkom 1. Zakona o PDV-u, porezni obveznik je *osoba koja samostalno obavlja gospodarsku djelatnost ili grupa. Porezni obveznik je i pravna osoba koja nije osnovana s ciljem obavljanja gospodarske djelatnosti, ako obavlja gospodarsku djelatnost.* Porezni obveznik obično postaje platitelj kada, u skladu s člankom 6. stavkom 1. Zakona o PDV-u, promet ostvaren u posljednjih dvanaest uzastopnih mjeseci prelazi određeni iznos (u trenutku donošenja odluke druge stranke u žalbenom postupku to je bio iznos od milijun čeških kruna). Međutim, posebnim odredbama za ortaštva navedenima u nastavku predviđali su se drugi „načini” stjecanja statusa platitelja ili obveze različite od obveza uobičajenih platitelja PDV-a.

[18.] Posebne odredbe za ortaštva razlikovale su se i od pravila o PDV-u za takozvane grupe osoba povezane kapitalom ili na drugi način (odnosno instituta kojim se uveo članak 11. Direktive 2006/112/EZ u članak 5.a i sljedeće Zakona o PDV-u). U članku 5.a stavku 1. Zakona o PDV-u izričito se navodi da „*član grupe ne može istodobno biti i član ortaštva*” i stoga nije bilo moguće istodobno biti član „ortaštva” i dio grupe. Može se istaknuti da **porezna tijela ne tvrde da je žalitelj bio dio grupe.**

[19.] U pogledu samih posebnih odredbi o PDV-u za ortaštva, Zakonom o PDV-u u verziji koja se primjenjuje u ovom predmetu utvrđivalo se kako slijedi (u nastavku su navedene samo najvažnije odredbe).

[20.] Prilikom obračunavanja prometa u svrhu PDV-a, u skladu s člankom 4.a stavkom 3. Zakona o PDV-u vrijedilo je pravilo *da se u promet poreznog obveznika koji je član ortaštva u okviru kojeg se obavljaju transakcije na temelju koji nastaje pravo na odbitak poreza uračunava promet koji je ostvarila (a) ta osoba samostalno i (b) cijelo ortaštvo.*

[21.] Postojalo je i posebno pravilo za utvrđivanje platitelja. U skladu s člankom 6.a Zakona o PDV-u, *porezni obveznik koji (a) je član ortaštva u okviru kojeg se obavljaju transakcije na temelju kojih nastaje pravo na odbitak poreza postaje platitelj u trenutku u kojem bilo koji od ostalih članova ortaštva postane platitelj, osim ako je na temelju ovog zakona ranije postao platitelj, (b) postane član ortaštva u okviru kojeg se obavljaju transakcije na temelju kojih nastaje pravo na odbitak poreza zajedno s platiteljem, postaje platitelj u trenutku u kojem je postao član ortaštva.* U skladu s člankom 94. stavkom 2. Zakona o PDV-u, platitelj je morao *podnijeti zahtjev za registraciju u roku od 15 dana od trenutka u kojem je postao platitelj.* U skladu s člankom 95. tog zakona, vrijedilo je pravilo *da, ako porezni obveznik koji je član ortaštva postane platitelj, dužan je o tome obavijestiti ostale članove ortaštva u roku od 15 dana od trenutka u kojem je postao platitelj.*

[22.] U skladu s člankom 100. stavkom 4. Zakona o PDV-u, *platitelji koji su članovi istog ortaštva dužni su voditi zasebnu evidenciju u svrhu poreza na dodanu vrijednost za djelatnost u vezi s kojom su pristupili ortaštvu. Tu evidenciju u ime ortaštva vodi imenovani član ortaštva koji u ime ortaštva izvršava sve obveze i ostvaruje prava koja proizlaze iz ovog zakona za ostale članove ortaštva.* Osim toga, člankom 101.b stavkom 2. Zakona o PDV-u određivalo se da je *platitelj koji kao imenovani član ortaštva vodi evidenciju u ime ortaštva u svrhu poreza na dodanu vrijednost dužan u svojoj poreznoj prijavi navesti transakcije koje daju pravo na odbitak poreza i porez od vlastite djelatnosti te transakcije koje daju pravo na odbitak poreza i porez od djelatnosti cijelog ortaštva. Ostali članovi ortaštva u poreznoj prijavi navode samo transakcije na temelju kojih nastaje pravo na odbitak poreza i porez od vlastite djelatnosti.*

[23.] Kako bi se dobila potpuna slika, može se dodati i da se uloga imenovanog člana ortaštva očitovala i u pitanju korištenja prava na odbitak PDV-a. U skladu s osnovnim pravilom koje proizlazi iz odredbi članka 74. stavka 7. Zakona o PDV-u, upravo je imenovani član ortaštva koristio to pravo za oporezive transakcije koje su se koristile u poslovanju ortaštva.

III. Analiza prethodnog pitanja

[24.] Prije detaljnije analize samog prethodnog pitanja Najvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud) smatra da treba iznijeti dvije napomene.

[25.] Kao prvo, logično se postavlja pitanje može li se žaliteljev položaj uopće kvalificirati kao institut „ortaštva” u skladu s člankom 2716. Građanskog zakonika. Žalitelj je u žalbi u kasacijskom postupku osporavao činjenicu da njegova suradnja s američkim korporacijama ispunjava uvjete ortaštva. Međutim, Najvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud) došao je do preliminarnog pravnog zaključka da je društvo u biti bilo ortaštvo u smislu članka 2716. Građanskog zakonika. Najvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud) već je ocjenjivao žaliteljevu suradnju i svaki je put zaključio da je struktura gospodarske djelatnosti ispunjavala kriterije ortaštva u smislu članka 2716. Građanskog zakonika (riječ je bila o žaliteljevim poreznim obvezama u drugim poreznim razdobljima ili obvezama drugih članova ortaštva, vidjeti primjerice presude od 10. svibnja 2022., broj spisa 10 Afs 137/2020–69, t. 16. i sljedeće, od 15. veljače 2023., broj spisa 6 Afs 331/2021–61, t. 18. i 19.).

[26.] Kao drugo, prije upućivanja prethodnog pitanja druga stranka u žalbenom postupku postavila je pitanje može li Najvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud) uopće prihvatiti žaliteljev prigovor o sukobu između češkog prava i prava Unije. Prema mišljenju druge stranke u žalbenom postupku, žalitelj navodi taj argument tek u žalbi u kasacijskom postupku i taj je prigovor nedopušten. Međutim, Najvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud) zaključio je da može razmotriti to pitanje. Budući da je okružni sud primijenio sporne nacionalne odredbe na žaliteljevu argumentaciju, pitanje se u biti odnosi na to je li sud primijenio pravilnu pravnu odredbu. Najvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud) treba

razmotriti takvo pitanje u svakom postupku povodom žalbe u kasacijskom postupku i po službenoj dužnosti.

[27.] Kad je riječ o samoj analizi upućenog pitanja, sud utvrđuje kako slijedi.

[28.] Sporna uređenja u Zakonu o PDV-u očitovala su se na više načina. Kao prvo, status platitelja u slučaju člana ortaštva u smislu odredbi članka 2716. Građanskog zakonika nije proizlazio samo iz njegove pojedinačne gospodarske djelatnosti, nego i iz vlastitog prometa. Ovisio je i o prometu cijelog ortaštva (članak 4.a stavak 3. Zakona o PDV-u) ili o tome je li drugi član ortaštva imao status platitelja. Kao drugo, za ortaštvo je ključna bila uloga takozvanog imenovanog člana ortaštva. On je trebao izvršavati sve obveze u ime ortaštva, uključujući plaćanje PDV-a za cijelo ortaštvo.

[29.] U tom su slučaju porezna tijela zaključila da je ortaštvo postojalo (porezna tijela mogla su tako postupiti jer za postojanje ortaštva nije potreban pisani ugovor). Međutim, žalitelj cijelo vrijeme osporava da ortaštvo postoji. Porezna tijela stoga su utvrdila i takozvanog imenovanog člana ortaštva, a to je u ovom predmetu žalitelj. To su obrazložila njegovom ulogom u ortaštvo (vidjeti točku [3.] ovog zahtjeva). I upravo su u odnosu na žalitelja donijeli odluke kojima se utvrđuje iznos dodatne porezne obveze na ime PDV-a za cijelo ortaštvo.

[30.] Žalitelj vidi sukob između posebnih odredbi češkog Zakona o PDV-u i Direktive 2006/112/EZ koji se sastoji od toga da kao osoba koju su odredila porezna tijela (imenovani član ortaštva) mora platiti PDV ne samo na svoje transakcije, nego i na transakcije drugih osoba koje porezna tijela smatraju članovima ortaštva (te su transakcije predmet spora u ovom predmetu). Žalitelj načelno tvrdi da u pogledu transakcija drugih osoba porezni obveznici trebaju biti upravo te osobe. I te osobe trebaju platiti porez u skladu s člankom 193. Direktive. Žalitelj tvrdi da treba biti porezni obveznik u smislu članka 9. stavka 1. Direktive samo u pogledu svoje djelatnosti i da treba platiti PDV isključivo na transakcije koje je sam izvršio.

[31.] Nejvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud) slaže se sa žaliteljevim dvojbama. Prema mišljenju tog suda, od žalitelja se ne bi trebalo zahtijevati da plati PDV na transakcije koje su izvršene između drugih osoba i krajnjih klijenata iako su žalitelj i druge osobe činili ortaštvo u smislu odredbi članka 2716. Građanskog zakonika. Međutim, taj sud smatra da to stajalište treba potvrditi.

[32.] Načelno, porezni obveznik u smislu članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112/EZ odgovoran je za plaćanje PDV-a od svoje gospodarske djelatnosti u skladu s člankom 193. Direktive. Međutim, Zakonom o PDV-u odgovornost za plaćanje PDV-a za cijelo ortaštvo bez iznimke je prenesena na imenovanog člana ortaštva, odnosno u ovom predmetu žalitelja. Međutim, ako imenovani član ortaštva u pogledu transakcija na koje treba platiti PDV istodobno nije i porezni obveznik u smislu članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112/EZ, prema mišljenju

Nejvyššeg správnog souda (Vrhovni upravni sud) njegova odgovornost za plaćanje PDV-a na te transakcije protivna je članku 193. Direktive.

[33.] U ovom je predmetu stoga ključno utvrditi tko je porezni obveznik u smislu članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112/EZ u odnosu na sporne transakcije između ostalih članova ortaštva i krajnjih klijenata (odnosno transakcije na koje žalitelj ne namjerava platiti PDV). Podredno, također treba razmotriti primjenjuje li se članak 28. Direktive s obzirom na to da se ovaj predmet odnosi na pružanje usluga.

[34.] Cilj Direktive 2006/112/EZ jest uvođenje zajedničkog sustava PDV-a. Direktivom se stoga određuje široko područje primjene tog poreza. Kako bi se postigla ujednačena primjena te direktive, potrebno je da pojmovi kojima se definira to područje primjene, kao što su pojmovi *oporezovane transakcije*, *porezni obveznici* i *gospodarske aktivnosti*, dobiju autonomno i jedinstveno tumačenje (presuda Suda (veliko vijeće) od 29. rujna 2015., *Gmina Wrocław*, C-276/14, EU:C:2015:635, t. 26.).

[35.] U skladu s člankom 9. stavkom 1. Direktive 2006/112/EZ, porezni obveznik svaka je osoba koja ispunjava ostale uvjete utvrđene tom odredbom. Člankom 9. stavkom 1. Direktive stoga se utvrđuje široka definicija pojma *porezni obveznik*. Porezni obveznik mogu biti sve fizičke i pravne osobe, javne i privatne osobe, kao i subjekti bez pravne osobnosti. Ključno je da te osobe ili subjekti *samostalno obavljaju gospodarsku aktivnost* (presuda Suda od 16. rujna 2020., *Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19, EU:C:2020:711, t. 39. i 40.).

[36.] Gospodarska aktivnost obavlja se samostalno ako je određena osoba obavlja u vlastito ime, za svoj račun i na vlastitu odgovornost. Također je važno snosi li ta osoba gospodarski rizik povezan s obavljanjem tih aktivnosti (vidjeti već navedenu presudu *Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19, t. 41. ili presudu Suda od 12. listopada 2016., *Nigl*, C-340/15, EU:C:2016:764, t. 28.).

[37.] Ti kriteriji jamče da kupac može s pravnom sigurnošću ostvarivati svoje eventualno postojeće pravo na odbitak PDV- a. Naime, prema članku 226. točki 5. Direktive 2006/112/EZ on za to treba račun s punim imenom i adresom poreznog obveznika. No, taj podatak u računu on može provjeriti samo ako zna tko je nastupao naspram njega (vidjeti mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott od 23. travnja 2020., *Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19, EU:C:2020:310, t. [46.]).

[38.] Utvrđivanje samostalnosti ili samostalnog obavljanja gospodarske aktivnosti ne sprečava činjenica da između subjekata koji mogu biti porezni obveznici u smislu članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112/EZ postoji određena razina suradnje (vidjeti već navedenu presudu u predmetu *Nigl*, C-340/15, t. 31., vidjeti također mišljenje nezavisnog odvjetnika M. Szpunara od 30. lipnja 2016. u istom predmetu, EU:C:2016:505, t. 21., u kojem je nezavisni odvjetnik istaknuo da čak i *uska* suradnja ne mora nužno upućivati na podređenost drugom subjektu).

[39.] Iz sudske prakse Suda također proizlazi da u slučajevima u kojima član udruženja nastupa prema klijentima (sklapa ugovore) u vlastito ime, bez ikakvog spominjanja udruženja ili njegovih članova, sadržaj ugovora o udruženju postaje sporedan (udruženje je ekvivalent ortaštva u smislu članka 2716. češkog Građanskog zakonika, oboje proizlazi iz pojma rimskog prava *societas*). Primjerice, Sud je poreznim obveznikom u smislu članka 9. stavka 1. Direktive smatrao onog poslovnog partnera koji je u vlastito ime sklapao ugovore o kupoprodaji nekretnina, dok je prema trećim osobama nastupao a da pritom nije spominjao predmetno ortaštvo ili identitet poslovnog partnera. Pritom nije važna činjenica da je poslovni partner u bitnome financirao kupnju nekretnine, kao ni to da su bitne odluke o gospodarskoj aktivnosti donijela oba poslovna partnera zajedno (vidjeti *Valstybinė daň inspekcija*, C-312/19, t. 43. do 48.). Sud Europske unije poreznim je obveznikom smatrao stranku ugovora o osnivanju udruženja koja je bila navedena u kupoprodajnom ugovoru, neovisno o tome što je prodaja nekretnine bila dio zajedničkih obveza ugovornih stranaka u tom predmetu (vidjeti presudu od 13. veljače 2023., *DGRFP Cluj*, C-519/21, EU:C:2023:106, t. 74. do 77.).

[40.] U slučaju pružanja usluga porezni obveznik može se utvrditi i u skladu s člankom 28. Direktive 2006/112/EZ. Člankom 28. predviđena je pravna fikcija dviju jednakih, uzastopno pruženih isporuka usluga. Smatra se da je subjekt koji kao komisionar sudjeluje u isporuci usluga najprije primio predmetne usluge od subjekta-komitenta za čiji račun nastupa i da je zatim sam pružio te usluge klijentu (presuda od 4. svibnja 2017., *Komisija/Luksemburg*, C-274/15, EU:C:2017:333, t. 86.). Kako bi se primijenio članak 28. mora postojati nalog za izvršenje primjenom kojeg komisionar za račun komitenta sudjeluje u pružanju usluga i, kao drugo, stečene i prodane usluge moraju biti istovjetne (presuda od 12. studenoga 2020., *ITH Comercial Timișoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, t. 51.).

[41.] Prema mišljenju Nejvyššího správného soudu (Vrhovni upravni sud), u ovom se predmetu ne može zaključiti da je riječ o postojanju ikakvog naloga u smislu članka 28. Direktive 2006/112/EZ. Samo ortaštvo u smislu članka 2716. Građanskog zakonika jednostavno se ne može usporediti s odnosom između komisionara i komitenta.

[42.] U spornim transakcijama prema krajnjim klijentima nije nastupao žalitelj, nego drugi članovi ortaštva. Češkim se pravom ne predviđa da bi porezni obveznik moglo biti izravno ortaštvo u smislu članka 2716. Građanskog zakonika. S obzirom na zaključak da je ortaštvo postojalo, *nisu se mogle* primijeniti ni odredbe o poreznoj grupi niti su porezna tijela tvrdila da bi ih trebalo primijeniti (vidjeti točku [18.] ovog zahtjeva).

[43.] Prema mišljenju Nejvyššího správného soudu (Vrhovni upravni sud), poreznim obveznicima u tim transakcijama treba smatrati ostale članove ortaštva koji su nastupali prema klijentima, a ne žalitelja. Međutim, Nejvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud) dvoji o tome može li se to zaključiti na temelju toga koji je

od članova ortaštva nastupao prema klijentima u određenoj transakciji ili treba detaljnije ispitati okolnosti pod kojima je do toga došlo (osobito činjenicu da su ostali članovi ortaštva načelno postupali u vlastito ime).

[44.] Kao što je sud to već ranije naveo, ovaj je predmet poseban jer su porezna tijela tek naknadno utvrdila da je postojalo ortaštvo. To znači i da u ovom predmetu ne postoji pisani ugovor o osnivanju ortaštva koji bi omogućio da se utvrdi na koji su način članovi ortaštva utvrdili svoja prava i obveze u ortaštvu. Taj sud stoga mora smatrati da je ortaštvo trebalo funkcionirati točno onako kako je to navedeno u prethodno navedenim odredbama članka 2716. i sljedećih Građanskog zakonika.

[45.] U spornim transakcijama prema krajnjem je klijentu uvijek postupao jedan od članova ortaštva, a ne žalitelj. U situacijama u kojima *jedan* od članova ortaštva nastupa prema van u zajedničkom poslu uobičajeno se primjenjuje način postupanja opisan u članku 2737. stavku 1. Građanskog zakonika (od kojeg se u određenoj mjeri može odstupiti, ali na temelju ugovora o osnivanju ortaštva koji u ovom slučaju ne postoji). Ako član ortaštva postupa u skladu s tim standardom, postupa u zajedničkom poslu kao punomoćnik svih članova ortaštva, na temelju punomoći koju su mu dali (koju mu članovi ortaštva moraju dati, sam institut naloga ne uključuje zastupanje). Slijedom toga, taj član ortaštva postupa *u ime i za račun svih članova ortaštva*, a njegovo postupanje dovodi do solidarne odgovornosti svih članova ortaštva u skladu s člankom 2736. Građanskog zakonika.

[46.] Postupak predviđen člankom 2737. stavkom 1. Građanskog zakonika nije jedini način na koji članovi ortaštva mogu postupati u poslovima ortaštva. Primjerice, ako *svi* članovi ortaštva postupaju zajedno, njihovo postupanje dovodi do istog rezultata, odnosno nastanka solidarne odgovornosti svih članova ortaštva. Međutim, postoje različiti slučajevi u kojima postupanje *jednog* člana ortaštva može *u konačnici* obvezivati sve članove ortaštva. Osim uobičajenog postupanja u skladu s člankom 2737. stavkom 1., jedan od članova ortaštva također može postupati najprije u vlastito ime i za svoj račun (odnosno neovisno o ortaštvu). Ostali članovi ortaštva mogu naknadno potvrditi njegovo postupanje, mogu ga preuzeti. Razlika između postupanja u skladu s člankom 2737. stavkom 1. i navedenim postupkom jest u tome u kojoj mjeri član ortaštva postupa *samostalno*. U prvom je slučaju član ortaštva na određeni način povezan s ostalim članovima ortaštva, a u drugom postupa najprije načelno neovisno. To također može biti važno za utvrđivanje poreznog obveznika na temelju kriterija *samostalnosti* iz članka 9. stavka 1. Direktive. Naime, postupak predviđen člankom 2737. stavkom 1. Građanskog zakonika *najmanje je samostalan* način na koji jedan od članova ortaštva može postupati u zajedničkom poslu.

[47.] Nejvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud) dvoji u pogledu toga može li se osloniti samo na to da je u spornim transakcijama prema krajnjim klijentima nastupao samo jedan od članova ortaštva. Prema mišljenju tog suda, stoga treba ocijeniti **način na koji su pravne osobe udružene u ortaštvo nastupale prema**

krajnjim klijentima. Iz upravnih akata proizlazi da su ostali članovi ortaštva (preko svojih podružnica) nastupali prema krajnjim klijentima u vlastito ime. Žalitelj nije sklapao ugovore o pružanju usluga. Prema mišljenju tog suda, to ne mijenja činjenica da su u ugovornoj dokumentaciji bili navedeni neki kontaktni podaci (vidjeti točku [3.] ovog zahtjeva). Iz upravnih akata također ne proizlazi da su u ugovorima s klijentima ili u drugo vrijeme u kontaktima s njima ostali članovi ortaštva spominjali žalitelja na način koji bi se mogao usporediti s time da ga se definira kao člana ortaštva.

[48.] Iz okolnosti ovog predmeta također proizlazi da je ključnu ulogu u osiguravanju potrebne infrastrukture i kapaciteta veze imao žalitelj, a ne ostali članovi ortaštva. Zbog osobne povezanosti aktivnosti članova ortaštva najvjerojatnije su bile usklađene. Međutim, prema mišljenju tog suda, načelno su to „unutarnji” poslovi ortaštva koji, s obzirom na to da su članovi ortaštva postupali u vlastito ime, u ovom predmetu trebaju biti sporedni (vidjeti sudsku praksu navedenu u točki [38.] ovog zahtjeva).

[49.] Slijedom toga, Nejvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud) smatra da u spornim transakcijama, u kojima su prema klijentima nastupali drugi članovi ortaštva, žalitelj nije mogao biti porezni obveznik u smislu članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112/EZ. Međutim, u tom je slučaju primjena posebnih odredbi češkog prava kojima se žalitelja obvezuje na plaćanje PDV-a na sve sporne transakcije protivna članku 193. te direktive.

IV. Zaključak

[50.] S obzirom na prethodno navedeno, Nejvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud) upućuje Sudu Europske unije sljedeće prethodno pitanje:

Je li situacija, koja se razmatra u ovom predmetu i u kojoj je, na temelju posebnih nacionalnih odredbi o porezu na dodanu vrijednost za takozvana ortaštva (udruženja osoba koja nemaju pravnu osobnost), porez za cijelo ortaštvo dužan platiti takozvani imenovani član ortaštva iako je drugi član ortaštva nastupao prema krajnjem klijentu kad je riječ o pružanju usluga, u skladu s Direktivom Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, konkretno člankom 9. stavkom 1. i člankom 193. te direktive?

Ovisi li usklađenost te situacije s Direktivom 2006/112/EZ o tome je li potonji član ortaštva povrijedio pravila o zastupanju ortaštva i postupao prema krajnjem klijentu u vlastito ime?

[51.] [omissis][nacionalni postupak]

[omissis]

[obavijesti, datum, potpisi]