

Дело C-796/23

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

21 декември 2023 г.

Запитваща юрисдикция:

Nejvyšší správní soud (Чехия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

29 ноември 2023 г.

Жалбоподател:

Česká síť s.r.o.

Отвeтник:

Odvolací finanční ředitelství

ОПРЕДЕЛЕНИЕ

Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд, Чехия; наричан по-нататък „ВАС“) [...], по делото със страни: жалбоподател, Česká síť s.r.o., [...] Домажлище (наричан по-нататък „жалбоподателят“), [...] и отивник, Odvolací finanční ředitelství (Апелативна финансова дирекция, Чехия) [...] Бърно (наричана по-нататък „отвeтникът“), с предмет решението на отвeтника от 14 декември 2021 г., реф. № 47225/21/5300-21441-712772, разглеждайки касационната жалба, подадена от жалбоподателя срещу решението на Krajský soud v Plzni (Окръжен съд Пилзен, Чехия, наричан по-нататък „окръжният съд“) от 31 януари 2023 г., реф. № 57 Af 4/2022-62,

постанови следното:

I. Отправя до Съда на ЕС следния преюдициален въпрос:

Съответства ли на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, по-специално на член 9, параграф 1 и член 193, възможността въз основа на специални национални разпоредби в областта на данъка върху добавената стойност,

приложими за т.нар. „граждански дружества“ (неперсонифицирани обединения на лица), за заплащането на данъка за цялото дружество да се задължава т.нар. „съдружник представител“, въпреки че друг съдружник е работил с крайния клиент при предоставянето на услуги?

Зависи ли съответствието на тази възможност с Директива 2006/112/ЕО от факта, че този друг съдружник се е отклонил от правилата за водене на работите на дружеството и е работил с крайния клиент от свое име?

II. [...] [национално производство]

Мотиви:

I. Предмет на производството

[1] Жалбоподателят (касатор в производството през ВАС) е дружество с ограничена отговорност със седалище в Чехия. През ноември 2020 г. Finanční úřad pro Plzeňský kraj (Финансова служба на Област Пилзен, Чехия; наричана по-нататък „данъчният орган“) издава общо дванадесет ревизионни акта по ДДС на жалбоподателя за данъчните периоди от януари до декември 2017 г. За всеки данъчен период (всеки месец на 2017 г.) данъчният орган определя данъчно задължение в размер на 30 713 чешки крони (CZK) (или общо 368 556 CZK) и налага на жалбоподателя глоба (в общ размер на 73 704 CZK). Жалбоподателят подава жалба, първо, по административен ред до ответника, която последният отхвърля, а след това до окръжния съд, която също е отхвърлена. Впоследствие жалбоподателят подава разглежданата касационна жалба до ВАС.

[2] Актовете на данъчните органи и окръжия съд се основават на следните обстоятелства. През 2017 г. жалбоподателят си сътрудничи с няколко корпорации със седалище в САЩ, които извършват дейност в Чехия посредством клонове (това са юридическите лица CESKA SIT OPTICS LLC, KDYNKY INTERNET LLC и CESKA SIT LLC). Всички юридически лица (жалбоподателят и трите американски корпорации, по-точно техните клонове, извършващи дейност в Чехия) предоставят услуги на крайни клиенти (главно достъп до интернет). Всяко от юридическите лица работи с различна група клиенти от свое име. Всяко от тях съответно регистрира през 2017 г. приходи от предоставяне на услуги (например при клоновете на американските корпорации годишните приходи са между 645 000 CZK и 748 000 CZK).

[3] Между жалбоподателя и американските корпорации обаче съществуват връзки, въз основа на които данъчните органи и окръжният съд заключат, че в действителност е налице т. нар. „гражданско дружество“ (тоест неперсонифицирано обединение на лица) по смисъла на член 2716 от Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (Закон № 89/2012 Sb. — Граждански кодекс;

наричан по-нататък „Гражданският кодекс“). Управителят и едноличен собственик на капитала на жалбоподателя е едновременно ръководител на клоновете на трите американски юридически лица (той подписвал и документи с договорен характер от името на клоновете, посочвайки в тях някои координати на жалбоподателя, например интернет сайта му или неговия електронен адрес). Той съответно е единственото лице, което в действителност управлява както жалбоподателя, така и клоновете на трите посочени корпорации. Освен това още през 2009 г. и 2010 г. жалбоподателят прехвърля безвъзмездно над 170 от своите досегашни клиенти на клоновете на американските корпорации. Жалбоподателят предоставя на клоновете необходимата инфраструктура и самият той осигурява свързаността (например всички клиенти по-специално са свързани с интернет чрез една и съща точка за достъп). Клоновете на американските корпорации същевременно не декларират никакво материални и нематериални активи, те нямат и никакви разходи за работна заплата.

[4] Данъчните органи приемат, че съгласно особените правила, съдържащи се в чешкия закон за ДДС за гражданските дружества по член 2716 от Гражданския кодекс, жалбоподателят в качеството на т. нар. „съдружник представител“ е задължен за заплащането на ДДС за цялото „дружество“. Поради това данъчният орган изчислява размера на дължимия от жалбоподателя ДДС, включвайки в данъчната основа както извършените от жалбоподателя през 2017 г. облагаеми сделки, така и приходите на клоновете на американските корпорации — членове на гражданското дружество.

[5] В касационната жалба жалбоподателят оспорва редица частични изводи, довели до издаването на ревизионните актове, съдържащи допълнителни задължения по ДДС. Той по-специално твърди, че специалните разпоредби относно ДДС по чешкото право, приложими за т. нар. „граждански дружества“, по-специално за съдружниците в тях, противоречат на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7). Чешките разпоредби довели до издаването от данъчния орган спрямо жалбоподателя на ревизионни актове, с които се определят допълнителни данъчни задължения за продажби, реализирани не само от него, но и от цялото гражданско дружество, както е идентифицирано от данъчните органи. Жалбоподателят оспорва именно ревизионните актове, с които се определят допълнителни данъчни задължения за продажби, реализирани от клоновете на американските корпорации, които според данъчните органи са извършвали дейността си в рамките на гражданското дружество.

[6] Ответникът от своя страна не споделя тези доводи. Според него специалните разпоредби за гражданските дружества не противоречат на правото на Съюза. Законодателят отменил предходните разпоредби не

поради противоречие с правото на Съюза, а поради проблеми около прилагането им.

II. Приложими разпоредби от правото на Съюза и от националното право

Правото на Съюза

[7] Съгласно член 9, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО данъчнозадължено лице е „всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност“. Съгласно същия член за „икономическа дейност“ се счита „всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии [...]. Експлоатацията на материална и нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност“.

[8] Съгласно член 11 от Директива 2006/112/ЕО след консултиране с Консултативния комитет по ДДС „всяка държава членка може да разглежда като едно данъчнозадължено лице всички лица, установени на територията на тази държава членка, които, макар и юридически независими, са тясно обвързани едно с друго от финансови, икономически и организационни връзки. Дадена държава членка, упражняваща правото на избор, предвидена в първия параграф, може да приеме всякакви мерки, необходими за предотвратяване на неплащането или избягването на данъци чрез използването на настоящата разпоредба“.

[9] Съгласно член 28 от Директива 2006/112/ЕО, „когато данъчнозадължено лице, действащо от свое име, но за сметка на друго, участва в доставка на услуги, за него се счита, че самото то е получило и доставило услугите“.

[10] Съгласно член 193 от Директива 2006/112/ЕО „ДДС е платим от всяко данъчнозадължено лице, извършващо облагаеми доставки на стоки и услуги, освен когато е платим от друго лице в случаите, посочени в членове 194—199 и член 202“. По-нататък в членове 282—292 Директива 2006/112/ЕО урежда възможностите за освобождаване от данък върху добавената стойност. Съгласно член 287 от Директива 2006/112/ЕО „държавите членки, които са се присъединили след 1 януари 1978 г., могат да освободят данъчнозадължените лица, чийто годишен оборот не е по-висок от равностойността в национална валута на следните суми по обменния курс в деня на присъединяването им [...]“. Съгласно член 287, точка 7, от Директива 2006/112/ЕО максималният размер за Чехия е 35 000 евро.

Националното право — определяне на т.нар. „гражданско дружество“

[11] В член 2716 и сл. от Гражданския кодекс се урежда т. нар. „гражданско дружество“, тоест непсонифицирано обединение на лица (това е традиционен институт по римското право — *societas* на латински език). В член 2716, параграф 1 от Гражданския кодекс се посочва, че „ако чрез договор няколко лица се задължат да се обединят като съдружници за съвместна дейност или с обща цел, се учредява дружество“. За учредяването на гражданско дружество не е необходимо договорът да е писмен.

[12] Съгласно член 2719, параграф 1 от Гражданския кодекс „внесените в дружеството парични средства и потребими вещи, както и вещите, определени по вид, стават обща собственост на съдружниците, направили вноски; други вещи стават тяхна обща собственост само ако са оценени в пари. Дяловете на съдружниците се определят според съотношението между стойностите на активите, внесени от всеки съдружник в дружеството“.

[13] Що се отнася до вземането на решенията за работите на гражданското дружество, съгласно член 2729, параграф 1 от Гражданския кодекс „решенията относно работите на дружеството се вземат с мнозинство на гласовете; всеки съдружник притежава един глас“. За управлението на гражданското дружество в член 2730 от Гражданския кодекс се предвижда по-специално, че „съдружниците могат да си разпределят правомощията за управление на общите работи по начин, който считат за уместен. В противен случай всеки съдружник е пълномощник на останалите съдружници за тези работи“. В Член 2731, параграф 1 от Гражданския кодекс се предвижда, че „съдружниците могат да поверят управлението на общите работи на определено измежду тях лице или на трето лице“.

[14] Що се отнася до правата, които съдружниците в гражданското дружество имат едни спрямо други, в член 2727, параграф 1 от Гражданския кодекс се предвижда, че „без съгласието на останалите съдружници, съдружник не може да извършва за своя или чужда сметка никакви действия, които имат конкурентен характер спрямо общата цел. Ако това се случи, останалите съдружници могат да поискат от този съдружник да преустанови действията си“. В член 2727, параграф 2 се предвижда, че „ако съдружник е действал за своя сметка, останалите съдружници могат да поискат действието на съдружника да се счита за извършено за сметка на всички. Ако съдружник е действал за сметка на трето лице, останалите съдружници могат да поискат правото на възнаграждение да им се прехвърли в полза на общата сметка или вече платеното възнаграждение да им бъде предадено. Тези права се погасяват, ако не са били упражнени в продължение на три месеца, считано от деня, в който предприемачът е узнало за действието, но не по-късно от година, считано от деня на извършването му“.

[15] Най-важните разпоредби в случая се отнасят за правата и задълженията на съдружници спрямо третите лица. В член 2736 от Гражданския кодекс по-специално се предвижда, че „съдружниците отговарят солидарно пред

третите лица за дълговете, произтичащи от общата дейност“. Съгласно член 2737, „ако съдружник извърши действие по обща работа с трето лице, той се счита за пълномощник на всички съдружници. Ако съдружниците уговорят друго, това не може да се противопостави на трето лице, действащо добросъвестно. Ако съдружник извърши действие от свое име по обща работа с трето лице, останалите съдружници могат да се ползват от произтичащите от това права, но третото лице остава обвързано само спрямо сключилия правни сделки с него. Тази разпоредба не се прилага, ако третото лице е знаело, че съдружникът действа за сметка на дружеството“.

Националното право — данъчна правна уредба

[16] Частноправната уредба, приложима за „гражданското дружество“, се допълва от данъчната правна уредба. До 30 юни 2017 г. Zákon č. 235/2004 Sb., о dani z přidané hodnoty (Закон № 235/2004 Sb. за данъка върху добавената стойност; наричан по-нататък „ЗДДС“) съдържа специални правила относно ДДС, приложими за данъчнозадължените лица, които са съдружници в гражданско дружество по член 2716 от Гражданския кодекс. До 30 юни 2017 г. този режим по ДДС е единственият възможен за такива дружества. Считано от 1 юли 2017 г. със Zákon č. 170/2017 Sb. (Закон № 170/2017 Sb.; наричан по-нататък „Законът за изменение“) ЗДДС се изменя и старият режим, приложим за гражданските дружества, се отменя. След това изменение всеки съдружник в такова дружество действа самостоятелно в областта на ДДС съгласно общите разпоредби от ЗДДС. Преходна разпоредба от Закона за изменение обаче позволява прилагането на предходната специална система по ДДС за гражданските дружества до края на 2018 г. В изложението на мотивите към Закона за изменение се обръща внимание на възможното несъответствие на действащата дотогава правна уредба с Директива 2006/112/ЕО. Посочва се всъщност, че Законът за изменение „ще приведе [ЗДДС] в съответствие с Директива за данъка върху добавената стойност и с общите принципи на данъка върху добавената стойност“. Няма обаче повече обяснения в какво се изразява това (твърдяно) несъответствие на ЗДДС с Директивата.

[17] Съгласно член 5, параграф 1 от ЗДДС данъчнозадължено лице е „лице, което извърша икономическа дейност независимо, или група. Данъчнозадължено лице е и юридическото лице, което не е учредено или създадено с цел извършване на икономическа дейност, ако извършва икономическа дейност“. По принцип данъчнозадължено лице става платец, когато съгласно член 6, параграф 1 от ЗДДС оборотът му за не повече от 12 непосредствено предходни поредни календарни месеца надхвърли определена сума (1 милион CZK към датата на постановяване на решението на ответника). Анализираният по-нататък специални разпоредби за гражданските дружества обаче са предвиждали други „пътища“ за получаването на статут на платец или пък задължения, които са различни от приложимите за обикновените платци.

[18] Специалните разпоредби за гражданските дружества се различават и от правилата в областта на ДДС за т.нар. „група лица, обвързани капиталово или по друг начин“ (тоест транспонираната институция от член 11 от Директива 2006/112/ЕО в член 5а и сл. от ЗДДС). В член 5а, параграф 1 от ЗДДС изрично се посочва, че „членът на група не може едновременно да бъде съдружник в дружество“, поради което не е възможно съдружникът в „дружество“ да бъде в същото време и част от група. Трябва да се подчертае, че **данъчните органи не твърдят, че жалбоподателят е бил част от група.**

[19] Що се отнася до самите специални разпоредби относно ДДС за гражданските дружества, ЗДДС в приложимата му в случая редакция предвижда следното (по-нататък се посочват само най-важните разпоредби).

[20] За изчисляването на оборота за целите на ДДС в член 4а, параграф 3 от ЗДДС се предвижда, че „в оборота на данъчнозадължено лице, което е съдружник в дружество, в рамките на което се извършват сделки, пораждащи право на приспадане на данъка, се включва реализираният оборот а) от това лице самостоятелно извън дружеството и б) от цялото дружество“.

[21] Има и специално правило за определянето на лицето платец. Съгласно член 6а от ЗДДС „данъчнозадължено лице, което а) е съдружник в дружество, в рамките на което се извършват сделки, даващи право на приспадане на данъка, е платец от деня, в който някой от другите съдружници е станал платец, освен ако по силата на настоящия закон е станало платец по-рано, б) става съдружник в дружество, в рамките на което се извършват сделки, даващи право на приспадане на данъка, заедно с платец, е платец от деня, в който е станало съдружник“. Съгласно член 94, параграф 2 от ЗДДС платецът трябва „да подаде заявление за регистрация в срок от 15 дни, считано от деня, в който е станал платец“. В член 95 от ЗДДС също така се предвижда, че „ако данъчнозадължено лице, което е съдружник в дружество, стане платец, то трябва да уведоми останалите съдружници в срок от 15 дни, считано от деня, в който е станало платец“.

[22] Съгласно член 100, параграф 4 от ЗДДС „платците, които са съдружници в едно и също дружество са длъжни да водят отделна отчетност за целите на данъка върху добавената стойност за дейността, за която са встъпили в дружеството. Тази отчетност се води от името на дружеството от съдружник представител, който от името на дружеството изпълнява всички задължения и упражнява правата, произтичащи от настоящия закон за останалите съдружници“. Освен това съгласно член 101b, параграф 2 от ЗДДС „платецът, който в качеството си на съдружник представител, води отчетността от името на дружеството за целите на данъка върху добавената стойност, е длъжен да посочи в данъчната си декларация сделките, даващи право на приспадане на данъка, и данъка от собствената си дейност, както и сделките, даващи право на приспадане на данъка, и данъка от дейността на цялото дружество. Останалите съдружници посочват в данъчните си

декларации само сделките, даващи право на приспадане на данъка, и данъка от собствената си дейност“.

[23] За изчерпателност може да се добави, че съдружникът представител е имал роля и при упражняването на правото на приспадане на ДДС. Съгласно основното правило, произтичащо от член 74, параграф 7 от ЗДДС, за облагаемите сделки, извършени за целите на дейността на дружеството, това право се упражнява именно от съдружника представител.

III. Анализ на преюдициалния въпрос

[24] Преди по-задълбочения анализ на самия преюдициален въпрос ВАС счита за необходимо да формулира две забележки.

[25] Първо, логично възниква въпросът дали в положението на жалбоподателя може да се счита, че е налице гражданско дружество по член 2716 от Гражданския кодекс. В касационната си жалба жалбоподателят не е съгласен, че сътрудничеството му с американските корпорации отговаря на критериите за такова дружество. ВАС обаче стига до предварителния правен извод, че на практика гражданско дружество по член 2716 от Гражданския кодекс действително е съществувало. ВАС освен това вече е разглеждал сътрудничеството на жалбоподателя и всеки път е стигал до извода, че структурата на икономическата дейност отговаря на критериите за гражданско дружество по смисъла на член 2716 от Гражданския кодекс (ставало е въпрос за данъчни задължения на жалбоподателя за други данъчни периоди или за задължения на други съдружници, вж. по-специално решения от 10 май 2022 г., реф. № 10 Afs 137/2020-69, т. 16 и сл., и от 15 февруари 2023 г., реф. № 6 Afs 331/2021-61, т. 18 и 19).

[26] Второ, преди отправянето на преюдициалния въпрос ответникът изразява съмнения във възможността ВАС изобщо да вземе предвид оплакването на жалбоподателя, че има конфликт между чешкото право и правото на Съюза. Всъщност според ответника жалбоподателят за пръв път излага доводи в това отношение едва в касационната жалба и това оплакване съответно е недопустимо. ВАС обаче счита, че може да разгледа този въпрос. След като окръжният съд е приложил спорните разпоредби от чешкото право към изложените от жалбоподателя доводи, въпросът, който възниква по същество, е дали този съд е приложил правилната правна уредба. При касационно обжалване ВАС е длъжен да отговори на такъв въпрос при всички обстоятелства, дори и служебно.

[27] Що се отнася до самия анализ на отправения въпрос, ВАС посочва следното.

[28] Спорният характер на уредбата от ЗДДС се проявява по няколко начина. Първо, статутът на платец в хипотезата на съдружник в гражданско дружество по смисъла на член 2716 от Гражданския кодекс не произтича само от собствената му икономическа дейност или собствения му оборот.

Той зависи и от оборота на цялото дружество (член 4а, параграф 3 от ЗДДС), дори от статута на платец на друг съдружник. Второ, ролята на т. нар. „съдружник представител“ е определяща за гражданското дружество. Съдружникът представител изпълнява всички задължения от името на гражданското дружество, включително заплаща ДДС за цялото дружество.

[29] Данъчните органи заключават, че в случая е налице гражданско дружество (след като за съществуването му писмен договор не е нужен, данъчните органи са можели да направят това). Жалбоподателят обаче оспорва от самото начало наличието на такова дружество. Ето защо именно данъчните органи посочват съдружника представител — в случая жалбоподателя. За тази цел те се позовават на ролята му в дружеството (вж. т. [3] от настоящото определение). Ето защо те адресират именно до жалбоподателя ревизионните актове, с които се определят размерът на допълнителните задължения по ДДС за цялото дружество.

[30] Според жалбоподателя противоречието между специалните разпоредби в чешкия ЗДДС и Директива 2006/112/ЕО произтича от факта, че в качеството си на посочено лице от данъчните органи („съдружник представител“) той трябва да заплати ДДС не само за собствените си сделки, но и за тези на другите лица, които данъчните органи квалифицират като съдружници в дружеството (именно това са сделките, които са спорни в случая). Жалбоподателят твърди по същество, че лицата, извършили сделки, различни от неговите, трябва да бъдат данъчнозадължените лица по тези сделки. Именно това били лицата, които съгласно член 193 от Директива 2006/112/ЕО трябва да заплатят данъка. Жалбоподателят твърди, че трябва да бъде данъчнозадължено лице по смисъла на член 9, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО само за собствената си дейност и че трябва да дължи заплащането на ДДС само за сделките, които самият той е извършил.

[31] ВАС споделя резервите на жалбоподателя. Според него жалбоподателят не трябва да дължи ДДС за сделки, извършени между други лица и крайни клиенти, дори жалбоподателят и други лица да формират гражданско дружество по смисъла на член 2716 от Гражданския кодекс. ВАС обаче счита за необходимо становището му да бъде потвърдено.

[32] Данъчнозадълженото лице по смисъла на член 9, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО по принцип дължи ДДС за своята икономическа дейност съгласно член 193 от директивата. ЗДДС обаче прехвърля без изключение отговорността за плащането на ДДС за цялото дружество на съдружника представител — в случая на жалбоподателя. Ако обаче съдружникът представител не е и данъчнозадължено лице по смисъла на член 9, параграф 1, Директива 2006/112/ЕО за сделките, по които дължи ДДС, според ВАС неговата отговорност за плащането на ДДС за тези сделки е в противоречие с член 193 от Директива 2006/112/ЕО.

[33] Ето защо в случая е от ключово значение да се провери кой в спорните сделки, извършени между другите съдружници в дружеството и крайни клиенти (тоест сделките, за които жалбоподателят не възнамерява да плати ДДС), е данъчнозадълженото лице по смисъла на член 9, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО. Трябва евентуално да се провери дали, след като в случая става въпрос за предоставяне на услуги, не е приложим член 28 от тази директива.

[34] Директива 2006/112/ЕО има за цел да въведе обща система на данъка върху добавената стойност. Поради това тя определя много широко приложното поле на този данък. За целите на еднаквото ѝ прилагане е важно понятията, които определят приложното поле, например *облагаеми сделки, данъчнозадължени лица и икономически дейности*, да получат самостоятелно и еднакво тълкуване (решение на Съда на ЕС от 29 септември 2015 г., Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, т. 26).

[35] Съгласно член 9, параграф 1, от Директива 2006/112/ЕО за „данъчнозадължено лице“ се счита всяко лице, което отговаря на посочените там условия. Член 9, параграф 1 от тази директива съответно дава широко определение на понятието „данъчнозадължено лице“. Могат да бъдат данъчнозадължени лица всички физически и юридически лица както на публичното, така и на частното право, а дори и неперсонифицираните образувания. Важното е тези лица или образувания да извършват *независима икономическа дейност* (решение на Съда на ЕС от 16 септември 2020 г., Valstybinė mokesčių inspekcija, C-312/19, EU:C:2020:711, т. 39 и 40).

[36] Икономическа дейност се упражнява независимо, когато съответното лице я извършва от свое име, за своя сметка и на своя отговорност. Важно е също дали лицето понася и икономическия риск, свързан с извършването на дейността (вж. вече посоченото решение Valstybinė mokesčių inspekcija, C-312/19, т. 41, или решение на Съда на ЕС от 12 октомври 2016 г., Nigl и др., C-340/15, EU:C:2016:76, т. 28).

[37] Тази критерий гарантират, че клиентът ще може да упражни сигурно от правна гледна точка евентуалното си право на приспадане на ДДС. Всъщност за тази цел по силата на член 226, точка 5 от Директива 2006/112/ЕО той се нуждае от фактура с пълното име и адрес на данъчнозадълженото лице. Той обаче може да провери тези данни във фактурата само ако знае кой действа спрямо него (вж. заключението на генерален адвокат Kokott по посоченото дело Valstybinė mokesčių inspekcija, C-312/19, EU:C:2020:310, т. [46]).

[38] Изводът за независимостта или по-точно за независимото упражняване на икономическа дейност не е несъвместим с наличието на известна степен на сътрудничество между субектите, които е възможно да се сметат за данъчнозадължени лица по смисъла на член 9, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО (вж. посоченото решение Nigl и др., C-340/15, т. 31,

и заключението на генерален адвокат Szpunar от 30 юни 2016 г. по същото дело, EU:C:2016:505, т. 21, където генералния адвокат посочва, че сътрудничество, макар и *по-тясно*, не разкрива непременно подчиненост спрямо друго лице).

[39] От практиката на Съда на ЕС също така следва, че когато член на обединение работи с клиенти (сключва договор) от собствено име, без изобщо да отбележи обединението или другите му членове, съдържанието на договора за обединение отива на заден план (обединението е еквивалент на гражданското дружество по смисъла на член 2716 от чешкия граждански кодекс, като произходът и на двете е институтът *societas* по римското право). Съдът на ЕС например определя като данъчнозадължено лице по смисъла на член 9, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО този от търговските партньори, който е сключил от свое име договорите за продажба на недвижими имоти и е действал в отношенията си с трети лица без да споменава партньорството или самоличността на другия партньор. Обстоятелството, че другият от партньорите е финансирал съществено придобиването на недвижимия имот или че важните икономически решения са вземани от партньорите заедно тук не е изиграло роля (вж. решение *Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19, EU:C:2020:711, т. 43—48). Съдът на ЕС също така определя като данъчнозадължено лице страната по договор за създаване на обединение, посочена в договор за продажба, макар в разглеждания случай продажбата на недвижимите имоти да е била едно от общите задължения на страните по договора за създаване на обединение (вж. решение на Съда на ЕС от [16] февруари 2023 г., *DGRFP Cluj*, C-519/21, EU:C:2023:106, т. 74—77).

[40] При предоставянето на услуги данъчнозадълженото лице може да се определи и въз основа на член 28 от Директива 2006/112/ЕО. Тази разпоредба създава правна фикция за наличието на две идентични доставки на услуги, осъществени последователно. Тя изхожда от принципа, че стопанският субект, който участва в предоставянето на услуги и има качеството на комисионер, най-напред е получил въпросните услуги от стопанския субект, за чиято сметка действа, който има качеството на комитент, след което лично предоставя тези услуги на клиента (решение на Съда на ЕС от 4 май 2017 г., Комисия/Люксембург, C-274/15, EU:C:2017:333, т. 86). За да се приложи член 28 трябва, от една страна, да е налице упълномощаване, в изпълнение на което комисионерът участва, за сметка на комитента, при доставката на услуги, и от друга страна, да има идентичност между получените и предоставените услуги (решение на Съда на ЕС от 12 ноември 2020 г., *ITN Comercial Timișoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, т. 51).

[41] Според ВАС обаче в случая не може да се счита, че има каквото и да било упълномощаване по смисъла на член 28 от Директива 2006/112/ЕО. Дори не е възможно самото гражданско дружество по смисъла на член 2716

от Гражданския кодекс да се приравни на правоотношение между комисионер и комитент.

[42] Спорните сделки с крайни клиенти не са били осъществени пряко от жалбоподателя, а от други съдружници. Чешкото право на предвижда възможност гражданското дружество по смисъла на член 2716 от Гражданския кодекс пряко да бъде данъчнозадължено лице. Предвид извода, че е налице гражданско дружество, разпоредбите относно данъчна група също *не намират приложение*, а и данъчните органи не твърдят, че те трябва да се приложат (вж. т. [18] от настоящото определение).

[43] Поради това според ВАС като данъчнозадължени лица по тези сделки трябва да се квалифицират останалите съдружници, работили с клиенти, а не жалбоподателя. ВАС обаче има съмнения дали такъв извод може да се направи единствено предвид това кой от съдружниците е работил с клиентите по дадена сделка или пък е необходимо да се проверят от поблизо обстоятелствата, при които това е станало (особено обстоятелството, че другите съдружници по същество са действали от свое име).

[44] Както ВАС вече посочи, настоящият случай е особен, тъй като данъчните органи заключават, че е налице дружество, едва *a posteriori*. Това означава също, че няма никакъв писмен акт за учредяването на дружеството, който би позволи да се провери начинът, по който съдружници са организирали правата и задълженията вътре в дружеството. Поради това ВАС трябва да приеме, че дружеството функционира именно както се предвижда в посочения по-горе член 2716 и сл. от Гражданския кодекс.

[45] При спорните сделки с крайния клиент работи винаги един от съдружниците, а не самият жалбоподател. Когато в някаква обща работа *един* от съдружници работи с трето лице, обикновено се прилага начинът на действие, описан в член 2737, параграф 1 от Гражданския кодекс (възможно е отклоняване в ограничена степен, но посредством акта за учредяване на дружеството, какъвто в случая обаче няма). Ако съдружникът се съобрази с този стандарт, той изпълнява общата работа в качеството на пълномощник на всички съдружници въз основа на пълномощно от тях (което съдружниците трябва да му дадат, като самият институт на възлагането не включва представителството). В крайна сметка въпросният съдружник действа *от името и за сметка на всички съдружници* и действията му задължават солидарно всички съдружници по силата на член 2736 от Гражданския кодекс.

[46] Процедурата, предвидена в член 2737, параграф 1 от Гражданския кодекс, не е единственият начин, по който съдружниците могат да действат в контекста на работите на дружеството. Ако например *всички* съдружници действат заедно, техните актове водят до същия резултат — възниква солидарна отговорност за всички съдружници. Има обаче различни случаи, в които действията на *един* от съдружници могат *в крайна сметка* да

обвържат всички съдружници. Отделно от стандартния подход по член 2737, параграф 1 от Гражданския кодекс е възможно също един от съдружниците най-напред да действа от свое име и за своя сметка (тоест независимо от дружеството). Останалите съдружници могат да одобрят действията му а posteriori — могат да ги приемат. Разликата между начина на действие по член 2737, параграф 1 и току-що изложения е степента на *независимост*, с която съдружникът действа. В първата хипотеза съдружникът в известна степен е обвързан с другите съдружници, а във втората действа по същество независимо. Това може да има значение и за определянето на данъчнозадълженото лице въз основа на критерия за *независимост* по член 9, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО. Процедурата, предвидена в член 2737, параграф 1 от Гражданския кодекс, е *най-независимият* способ, чрез който един от съдружници може да участва в общите работи.

[47] ВАС има съмнения дали е възможно позоваване само на факта, че по всички спорни сделки с крайните клиенти е работил само един от съдружниците. Поради това според него трябва да се разгледа **начинът, по който юридическите лица съдружници в гражданското дружество са работили с крайните клиенти**. От административната преписка следва, че останалите съдружници (посредством своите клонове) са работили с крайните клиенти от свое име. Договорите за предоставяне на услуги не са сключени от жалбоподателя. Според ВАС дори фактът, че договорната документация съдържа някои координати на жалбоподателя изобщо не променя това (вж. т. [3] от настоящото определение). От административната преписка също така не следва, че при сключването на договорите с клиентите или в други моменти в отношенията с тях останалите съдружници са споменали жалбоподателя по начин, означаващ че той се представя като съдружник.

[48] От обстоятелствата в случая също така следва, че именно жалбоподателят е играл ключова роля в предоставянето на необходимите инфраструктури и капацитета за достъп, а не останалите съдружници. Предвид връзките от гледна точка на персонал е твърде вероятно дейността на съдружниците да е била координирана. ВАС обаче счита, че това по същество са „вътрешни“ въпроси за дружеството, които за съдружниците, действали от свое име, имат само второстепенно значение в случая (вж. в това отношение съдебната практика, посочено в т. [38] от настоящото определение).

[49] Поради това ВАС счита, че в спорните сделки, по които с клиентите са работили други съдружници, жалбоподателят не може да бъде данъчнозадължено лице по смисъла на член 9, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО. В такъв случай обаче прилагането на специалните правила от чешкия закон, водещи до задължаването на жалбоподателя за заплащането на ДДС за всички спорни сделки, се оказва в противоречие с член 193 от Директива 2006/112/ЕО.

IV. Заключение

[50] Поради това Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд) отправя до Съда на ЕС следния преюдициален въпрос:

Съответства ли на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, по-специално на член 9, параграф 1 и член 193, разглежданата в случая възможност въз основа на специални национални разпоредби в областта на данъка върху добавената стойност, приложими за т.нар. „граждански дружества“ (неперсонифицирани обединения на лица), за заплащането на данъка за цялото дружество да се задължава т.нар. „съдружник представител“, въпреки че друг съдружник е работил с крайния клиент при предоставянето на услуги?

Зависи ли съответствието на тази възможност с Директива 2006/112/ЕО от факта, че този друг съдружник се е отклонил от правилата за водене на работите на дружеството и е работил с крайния клиент от свое име?

[51] [...] [национално производство]

[...]

[забележка, дата, подписи]