

**Cauza C-796/23****Cerere de decizie preliminară****Data depunerii:**

21 decembrie 2023

**Instanța de trimitere:**

Nejvyšší správní soud (Republica Cehă)

**Data deciziei de trimitere:**

29 noiembrie 2023

**Recurentă:**

Česká síť s.r.o.

**Intimată:**

Odvolací finanční ředitelství

---

**ORDONANȚĂ**

Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă, Republica Cehă), [omissis] în cauza introdusă de recurenta: **Česká síť** s.r.o., [omissis] Domažlice, [omissis] împotriva intimatei: **Odvolací finanční ředitelství** (Camera de apeluri fiscale, Republica Cehă), [omissis] Brno, privind un recurs împotriva deciziei intimatei din 14 decembrie 2021, dosar nr. 47225/21/5300-21441-712772, în cadrul procedurii privind recursul în casație al recurenteii împotriva hotărârii Krajský soud v Plzni (Curtea Regională din Plzeň, Republica Cehă) din 31 ianuarie 2023, dosar nr. 57 Af 4/2022-62,

**decide:**

I. **Adresează** Curții de Justiție a Uniunii Europene următoarea întrebare preliminară:

**Este compatibilă cu Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și, în special, cu articolul 9 alineatul (1) și cu articolul 193 din această directivă o situație în care, în temeiul unor dispoziții naționale specifice privind taxa pe valoarea adăugată pentru așa-numitele societăți**

**(asociații de persoane fără personalitate juridică), un așa-numit asociat desemnat este obligat la plata taxei pentru întreaga societate, deși un alt asociat a acționat față de clientul final în legătură cu prestarea de servicii?**

**Compatibilitatea acestei situații cu Directiva 2006/112/CE depinde de faptul dacă acest alt asociat a depășit normele de participare la activitatea societății și a acționat în nume propriu față de clientul final?**

**II.** [omissis] [procedura națională]

**Motivare:**

**I. Obiectul procedurii**

[1] Recurenta [recurentă în procedura în fața Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă)] este o societate cu răspundere limitată cu sediul în Republica Cehă. În noiembrie 2020, Finanční úřad pro Plzeňský kraj (biroul fiscal pentru Plzeňský kraj, autoritatea fiscală) a emis un total de douăsprezece decizii de impunere, prin care a obligat recurenta la plata taxei pe valoarea adăugată (TVA) pentru perioada contabilă ianuarie-decembrie 2017. Pentru fiecare perioadă fiscală (fiecare lună a anului 2017), autoritatea fiscală a stabilit taxa în valoare de 30 713 CZK (368 556 CZK în total) și a obligat-o la plata unei amenzi (73 704 CZK în total). Recurenta a făcut apel fără succes la Odvolací finanční ředitelství (Camera fiscală de apel, intimata) și, ulterior, a pierdut cauza și în fața curții regionale. În prezent, recurenta a introdus un recurs în casație în fața Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă).

[2] Hotărârile administrației fiscale și ale curții regionale se bazează pe următoarele împrejurări. În 2017, recurenta a cooperat cu mai multe societăți cu sediul în SUA care își desfășurau activitatea în Republica Cehă prin intermediul unor sucursale (acestea erau persoanele juridice CESKA SIT OPTICS LLC, KDYNKY INTERNET LLC și CESKA SIT LLC). Toate entitățile juridice (recurenta și trei societăți americane, eventual sucursalele acestora care își desfășoară activitatea în Republica Cehă) au furnizat servicii clienților finali (în principal acces la internet). Fiecare entitate juridică trata în nume propriu cu un grup diferit de clienți. Astfel, fiecare dintre persoanele juridice a obținut venituri din servicii în 2017 (de exemplu, în cazul sucursalelor societăților comerciale din SUA, veniturile anuale au variat de la 645 000 CZK la 748 000 CZK).

[3] Cu toate acestea, a existat un raport juridic între recurentă și societățile americane, pe baza căreia autoritățile fiscale și curtea regională au concluzionat că a existat de fapt o așa-numită *societate* (respectiv o asociație de persoane fără personalitate juridică) în sensul articolului 2716 zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (Legea nr. 89/2012, Codul civil). Un membru al consiliului de administrație și unicul acționar al recurtei a fost, de asemenea, directorul sucursalei tuturor celor trei entități juridice din SUA (acesta a semnat, de asemenea, documente contractuale în numele sucursalelor, furnizând inclusiv

unele dintre datele de contact ale recurente, cum ar fi un site web sau o adresă de e-mail, în acest sens). Prin urmare, acesta a fost singura persoană care a gestionat efectiv atât recurenta, cât și sucursalele celor trei societăți în cauză. De asemenea, recurenta transferase deja, în 2009 și 2010, peste 170 dintre clienții săi existenți către sucursale ale unor societăți americane cu titlu gratuit. Recurenta a pus la dispoziție infrastructura necesară sucursalelor și a achiziționat ea însăși conectivitatea (de exemplu, toți clienții erau conectați la internet prin același punct de acces). Sucursalele societăților americane, pe de altă parte, nu aveau active corporale sau necorporale și nici costuri salariale.

[4] Autoritățile fiscale au constatat că, în conformitate cu normele speciale prevăzute în Legea cehă privind TVA pentru societățile comerciale în temeiul articolului 2716 din Codul civil, recurenta, în calitate de așa-numit *asociat desemnat*, era obligată să plătească TVA pentru întreaga societate. În consecință, autoritatea fiscală a calculat TVA-ul recurente astfel încât a inclus în baza de impozitare atât operațiunile impozabile efectuate de recurentă în 2017, cât și veniturile sucursalelor societăților membre.

[5] În cererea sa de recurs în casație, recurenta contestă acum o serie de concluzii parțiale care au condus la decizii suplimentare de impunere. Aceasta a susținut, printre altele, că normele speciale privind TVA pentru așa-numitele societăți sau pentru asociații acestora în temeiul dreptului ceh erau contrare Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 05/vol. 1, p. 3). Într-adevăr, legislația cehă a determinat autoritatea fiscală să emită decizii cu privire la recurentă prin care să stabilească valoarea obligației fiscale suplimentare pentru impozitul pe vânzările efectuate nu numai de către recurentă însăși, ci și pe vânzările întregii societăți identificate de autoritățile fiscale. Recurenta nu este de acord cu aceste decizii suplimentare de impunere pentru sucursalele societăților americane care, potrivit autorităților fiscale, funcționau ca parte a unei societăți.

[6] Intimata, pe de altă parte, nu este de acord cu această argumentare. În opinia sa, dispozițiile speciale pentru societăți nu sunt contrare dreptului Uniunii. Legiuitorul a abrogat dispozițiile anterioare nu din cauza unei contradicții cu dreptul Uniunii, ci din cauza problemelor legate de aplicarea acestora.

## **II. Dispozițiile aplicabile ale dreptului Uniunii și ale dreptului național**

### *Dreptul Uniunii*

[7] Potrivit articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 „persoană impozabilă” înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau de rezultatele activității respective. Potrivit aceleiași dispoziții din directivă, activitățile economice includ toate activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile miniere, activitățile agricole și activitățile profesiilor liberale sau recunoscute ca atare. *Exploatarea bunurilor corporale sau*

*necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.*

[8] În conformitate cu articolul 11 din Directiva 2006/112/CE, fiecare stat membru poate, după consultarea Comitetului consultativ în materie de TVA, să considere ca persoană impozabilă unică persoanele stabilite pe teritoriul aceluiași stat membru care, deși independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizatorice. *Un stat membru care își exercită opțiunea prevăzută la primul paragraf poate adopta orice măsuri considerate necesare pentru prevenirea evaziunii fiscale sau a fraudei prin utilizarea prezentei dispoziții.*

[9] În conformitate cu articolul 28 din Directiva 2006/112/CE, atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.

[10] În conformitate cu articolul 193 din Directiva 2006/112/CE, orice persoană impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă este obligată la plata TVA, cu excepția cazului în care TVA este datorată de o altă persoană în cazurile menționate la articolele 194-199 și 202. Directiva 2006/112/CE reglementează posibilitățile de scutire de taxa pe valoarea adăugată la articolele 282-292. În conformitate cu articolul 287 din Directiva 2006/112/CE, statele membre care au aderat la Comunitate după 1 ianuarie 1978 pot scuti persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală nu depășește echivalentul în monedă națională al următoarelor sume la cursul de schimb de la data aderării lor. În conformitate cu articolul 287 alineatul (7) din directivă, limita pentru Republica Cehă este de 35 000 EUR.

#### *Dreptul național - definiția așa-numitei societăți*

[11] Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (Legea nr. 89/2012, Codul civil), reglementează în § 2716 și următoarele așa-numite societate, și anume o asociație de persoane fără personalitate juridică (este o instituție tradițională de drept roman, în latină *societas*). În conformitate cu articolul 2716 alineatul (1) din Codul civil, dacă mai multe persoane se angajează prin contract să se asocieze ca asociați în scopul de a acționa în comun sau pentru o cauză comună, se constituie o societate. Pentru constituirea unei societăți nu este necesar un contract scris.

[12] În conformitate cu articolul 2719 alineatul (1) din Codul civil, numerarul și bunurile consumabile aduse în societate, precum și bunurile denominate în natură, devin proprietatea comună a asociaților contribuabili; alte bunuri devin proprietatea comună a acestora numai dacă au fost evaluate în sume de bani. *Acțiunile asociaților sunt determinate de proporția din valoarea activelor cu care fiecare asociat a contribuit la societate.*

[13] În ceea ce privește procesul decizional în materie de societate, în conformitate cu secțiunea 2729 alineatul (1) din Codul civil, deciziile în materie

de societate se iau cu majoritate de voturi; fiecare asociat are un vot. În ceea ce privește chestiunile referitoare la gestionarea societății, Codul civil prevede la articolul 2730, printre altele, că asociații pot împărți competențele privind gestionarea afacerilor comune în modul pe care îl consideră adecvat. *În cazul în care nu reușesc să facă acest lucru, fiecare asociat va fi agentul celorlalți asociați în legătură cu astfel de aspecte.* În conformitate cu articolul 2731 alineatul (1) din Codul civil, asociații pot încredința gestionarea afacerilor comune unei persoane alese dintre ei sau unei terțe părți.

[14] În ceea ce privește drepturile asociaților unei societăți de persoane unul față de celălalt, se aplică, printre altele, faptul că, în conformitate cu articolul 2727 alineatul (1) din Codul civil, un asociat nu poate, fără acordul celorlalți asociați, să întreprindă pe cont propriu sau pe contul altcuiva o activitate de natură concurențială față de scopul comun. *În acest caz, ceilalți asociați pot cere ca acest asociat să se abțină de la astfel de acțiuni.* În conformitate cu articolul 2727 alineatul (2), în cazul în care un asociat a acționat pe cont propriu, ceilalți asociați pot pretinde că acțiunea asociatului a fost în contul comun. *În cazul în care un asociat a acționat în contul altcuiva, ceilalți asociați pot solicita ca dreptul la remunerație să le fie transferat pentru un cont comun sau ca remunerația deja acordată să le fie transferată. Aceste drepturi se prescriu dacă nu au fost exercitate în termen de trei luni de la data la care antreprenorul a luat cunoștință de acțiune, dar nu mai târziu de un an de la data la care a avut loc acțiunea.*

[15] Cele mai importante prevederi în cazul de față se referă la drepturile și obligațiile asociaților în raport cu terții. În conformitate cu articolul 2736 din Codul civil, printre altele, asociații sunt răspunzători în mod solidar față de terți pentru datoriile rezultate din activitățile comune. În conformitate cu articolul 2737, în cazul în care un asociat acționează în comun cu un terț, acesta este considerat a fi reprezentantul tuturor asociaților. *În cazul în care asociații convin altfel, acest lucru nu poate fi invocat împotriva unei terțe părți care acționează cu bună credință.* În cazul în care un acționar a acționat în nume propriu într-o chestiune comună cu un terț, ceilalți acționari pot exercita drepturile rezultate, dar terțul este răspunzător numai față de persoana care a acționat împreună cu acesta. *Acest lucru nu se aplică în cazul în care terțul știa că asociatul acționează în numele societății.*

#### *Legislația națională - legislația fiscală*

[16] La dispozițiile de drept privat referitoare la societate se adaugă legislația fiscală. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (Legea nr. 235/2004 privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „Legea TVA”), conținea, până la 30 iunie 2017, reglementări speciale în materie de TVA pentru contribuabilii care sunt asociați într-o societate de persoane în temeiul articolului 2716 din Codul civil. Până la 30 iunie 2017, acesta a fost singurul regim de TVA posibil pentru astfel de societăți. Începând cu 1 iulie 2017, Legea privind TVA a fost modificată prin amendamentul nr. 170/2017, iar regimul special pentru astfel de societăți a fost eliminat. De la introducerea acestei modificări, fiecare asociat al

societății a acționat personal în materie de TVA în conformitate cu dispozițiile generale ale Legii privind TVA. Cu toate acestea, pe baza dispoziției tranzitorii din amendament, a fost posibil să se aplice regimul special anterior de TVA pentru societăți până la sfârșitul anului 2018. Expunerea de motive a modificării nr. 170/2017 indică posibila incompatibilitate a regulamentului existent cu Directiva 2006/112/CE. Potrivit expunerii de motive, prin intermediul unui amendament, Legea TVA va fi „armonizată cu Directiva TVA și cu principiile generale ale taxei pe valoarea adăugată”. Cu toate acestea, expunerea de motive nu explică mai detaliat această (presupusă) incompatibilitate a Legii TVA cu directiva.

[17] În conformitate cu articolul 5 alineatul (1) din Legea privind TVA, o persoană impozabilă este o persoană care desfășoară activități comerciale pe cont propriu sau în cadrul unui grup. *Un contribuabil este, de asemenea, o entitate juridică care nu a fost înființată sau creată în scopul desfășurării unei activități comerciale dacă desfășoară o activitate comercială.* În mod normal, un contribuabil devine contribuabil atunci când, în conformitate cu articolul 6 alineatul (1) din Legea privind TVA, cifra sa de afaceri pentru cel mult 12 luni calendaristice consecutive, imediat anterioare, depășește o anumită sumă (la momentul deciziei intimă, această sumă era de 1 milion de coroane). Cu toate acestea, dispozițiile speciale privind societățile comerciale discutate mai jos prevedeau alte „modalități” de a deveni plătitor sau obligații diferite de cele ale plătitorilor de TVA obișnuiți.

[18] Normele speciale pentru societăți comerciale diferă, de asemenea, de normele privind TVA pentru un așa-numit grup de persoane legate prin capital sau în alt mod (respectiv normele prin care s-a transpus articolul 11 din Directiva 2006/112/UE în articolele 5a și următoarele din Legea privind TVA). Articolul 5a alineatul (1) din Legea privind TVA prevede în mod expres că „un membru al grupului nu poate fi în același timp asociat al societății” - astfel încât nu era posibil ca un asociat al „societății” să fie parte a grupului în același timp. Se poate sublinia faptul că **autoritățile fiscale nu susțin că recurenta făcea parte dintr-un grup.**

[19] În ceea ce privește dispozițiile specifice în materie de TVA pentru societățile în sine, Legea privind TVA, astfel cum se aplică în cazul de față, prevedea următoarele (mai jos sunt enumerate doar cele mai importante dispoziții).

[20] La calcularea cifrei de afaceri în scopuri de TVA, articolul 4a alineatul (3) din Legea privind TVA stabilea că *cifra de afaceri a unei persoane impozabile care este asociat într-o societate de persoane în cadrul căreia se efectuează operațiuni deductibile din punct de vedere fiscal include cifra de afaceri realizată (a) numai de persoana respectivă în afara societății de persoane și (b) de societatea de persoane în ansamblul său.*

[21] A existat, de asemenea, o regulă specială pentru determinarea persoanei plătitorului. În conformitate cu secțiunea 6a din Legea privind TVA, [înainte de

2017], un contribuabil care (a) este asociat într-o societate în cadrul căruia se efectuează operațiuni care dau dreptul de deducere a taxei, este contribuabil de la data la care oricare dintre ceilalți asociați a devenit contribuabil, cu excepția cazului în care a devenit contribuabil mai devreme în temeiul prezentei legi, (b) devine asociat într-o societate în cadrul căruia operațiunile care dau dreptul de deducere a taxei sunt efectuate în comun cu un contribuabil, este contribuabil de la data la care a devenit asociat. În conformitate cu articolul 94 alineatul (2) din Legea privind TVA, contribuabilul trebuia să solicite înregistrarea în termen de 15 zile de la data la care a devenit contribuabil. Conform articolului 95 din aceeași lege, regula era că, în cazul în care un contribuabil care este asociat al unei societăți de persoane devine plătitor, acesta este obligat să îi informeze pe ceilalți asociați despre acest lucru în termen de 15 zile de la data la care a devenit plătitor.

[22] În conformitate cu articolul 100 alineatul (4) din Legea privind TVA, contribuabilii care sunt asociați în cadrul aceleiași societăți de persoane sunt obligați să țină evidențe separate în scopuri de taxă pe valoarea adăugată în ceea ce privește activitățile în legătură cu care au intrat în societate. Aceste evidențe sunt păstrate în numele societății de către asociatul desemnat, care îndeplinește toate obligațiile și exercită drepturile prevăzute de prezenta lege pentru ceilalți asociați. În plus, secțiunea 101b alineatul (2) din Legea privind TVA prevedea că o persoană impozabilă care, în calitate de asociat desemnat, ține evidența în numele societății în scopuri de taxă pe valoarea adăugată este obligată să indice în declarația sa fiscală tranzacțiile care dau dreptul de deducere a taxei și a impozitului pe propriile activități și tranzacțiile care dau dreptul de deducere a taxei și a impozitului pe activitățile societății în ansamblu. Ceilalți asociați trebuie să indice în declarația de impozit doar operațiunile care dau dreptul de deducere a taxei și taxa pentru activitățile proprii.

[23] Din motive de exhaustivitate, se poate adăuga că rolul acționarului desemnat s-a manifestat și în ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere a TVA. În conformitate cu principiul de bază care decurge din dispozițiile articolului 74 alineatul (7) din Legea privind TVA, asociatul desemnat a fost cel care a exercitat acest drept în ceea ce privește tranzacțiile impozabile utilizate în cadrul activităților societății.

### III. Analiza întrebării preliminare

[24] Înainte de a trece la o analiză mai detaliată a chestiunii în sine, instanța de trimitere consideră util să facă două observații.

[25] În primul rând, în mod logic, se pune întrebarea dacă situația recurentei poate fi calificată în vreun fel ca fiind o „societate” în temeiul articolului 2716 din Codul civil. În recursul său în casație, recurenta a negat faptul că cooperarea sa cu societățile americane îndeplinea criteriile unei societăți. Cu toate acestea, Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă) a ajuns la concluzia juridică preliminară că aceasta era, în esență, o societate în sensul articolului 2716 din

Codul civil. În plus, Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă) evaluase deja societatea recurentei și, în fiecare caz, a concluzionat că structura de afaceri îndeplinea criteriile pentru o societate în sensul articolului 2716 din Codul civil (aceasta se referea la obligațiile fiscale ale recurentei în alte perioade contabile sau la obligațiile altor asociați, a se vedea, de exemplu, hotărârile din 10 mai 2022, dosar nr. 10 Afs 137/2020-69, punctele 16 și următoarele, și din 15 februarie 2023, dosar nr. 6 Afs 331/2021-61, punctele 18, 19).

[26] În al doilea rând, înainte de depunerea întrebării preliminare, intimata a pus la îndoială faptul că Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă) ar putea lua în considerare în vreun fel motivul invocat de recurentă privind contradicția dintre dreptul ceh și dreptul Uniunii. Potrivit intimatei, recurenta invocă un astfel de argument pentru prima dată doar în recursul în casație și acest motiv este inadmisibil. Cu toate acestea, Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă) a ajuns la concluzia că poate soluționa problema. Întrucât curtea regională a aplicat dispozițiile de drept național în litigiu la argumentele recurentei, întrebarea care se pune este, în esență, dacă instanța a aplicat norma de drept corectă. Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă) trebuie să abordeze o astfel de chestiune în orice procedură de recurs în casație, inclusiv din oficiu.

[27] În ceea ce privește analiza întrebării adresate în sine, instanța concluzionează după cum urmează.

[28] Reglementările în litigiu din Legea privind TVA s-au manifestat în mai multe moduri. În primul rând, statutul de persoană impozabilă al unui asociat al unei societăți în sensul articolului 2716 din Codul civil nu a rezultat doar din activitatea sa comercială individuală sau din propria sa cifră de afaceri. De asemenea, depindea de cifra de afaceri a întregii societăți [articolul 4a alineatul (3) din Legea privind TVA] sau de faptul că un alt asociat avea statutul de persoană impozabilă. În al doilea rând, rolul așa-numitului asociat desemnat a fost crucial pentru societate. Acesta trebuia să îndeplinească toate obligațiile în numele societății, inclusiv plata TVA pentru întreaga societate.

[29] În acest caz, autoritățile fiscale au concluzionat că societatea a existat (întrucât nu este necesar un contract scris pentru existența societății, autoritățile fiscale au putut face acest lucru). Pe de altă parte, recurenta neagă în orice moment existența unei societăți. Din acest motiv, autoritățile fiscale au identificat și un așa-numit asociat desemnat - în acest caz, recurenta. În acest sens, ei s-au bazat pe rolul ei în cadrul societății (a se vedea punctul [3] de mai sus). Și tocmai cu privire la recurentă au fost emise decizii suplimentare de impunere privind plata TVA pentru întreaga societate.

[30] Recurenta percepe o contradicție între dispozițiile specifice ale Legii cehe privind TVA și ale Directivei 2006/112/CE, și anume că, în calitate de persoană desemnată de autoritățile fiscale (asociat desemnat), trebuie să plătească TVA nu numai pentru propriile operațiuni, ci și pentru operațiunile altor persoane



recunoscute de autoritățile fiscale ca asociați ai societății (aceste operațiuni sunt în discuție în prezenta cauză). Recurenta susține în esență că, în ceea ce privește operațiunile altor persoane, aceste persoane sunt cele care ar trebui să fie contribuabili. Iar aceste persoane sunt cele care ar trebui să plătească impozitul în conformitate cu articolul 193 din directivă. Recurenta susține că ar trebui să fie o persoană impozabilă în sensul articolului 9 alineatul (1) din directivă numai în ceea ce privește propriile sale activități și că ar trebui să fie obligată la plata TVA numai pentru acele operațiuni pe care le-a efectuat ea însăși.

[31] Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă) împărtășește preocupările recurente. Potrivit instanței, recurenta nu ar fi trebuit să fie obligată să plătească TVA pentru operațiunile efectuate între celelalte persoane și clienții finali, deși recurenta și celelalte persoane au format o societate de persoane în sensul articolului 2716 din Codul civil. Cu toate acestea, instanța consideră că este necesar să confirme acest punct de vedere.

[32] În principiu, o persoană impozabilă în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE este obligată la plata TVA pentru activitatea sa economică în conformitate cu articolul 193 din directivă. Cu toate acestea, Legea privind TVA a transferat responsabilitatea pentru plata TVA pentru întregul societate, fără excepție, către asociatul desemnat - în cazul de față, recurenta. Cu toate acestea, în cazul în care asociatul desemnat în ceea ce privește operațiunile pentru care trebuie plătită TVA nu este în același timp o persoană impozabilă în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE, în opinia instanței administrative supreme, obligația sa de plată a TVA pentru aceste operațiuni este contrară articolului 193 din directivă.

[33] Prin urmare, în cazul de față, este esențial să se stabilească cine este persoana impozabilă în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE, în ceea ce privește operațiunile litigioase dintre ceilalți asociați ai societății și clienții finali (și anume, operațiunile pentru care recurenta nu intenționează să plătească TVA). În mod alternativ, trebuie, de asemenea, să se analizeze dacă, având în vedere că prezenta cauză se referă la o prestare de servicii, articolul 28 din directivă nu se aplică.

[34] Scopul Directivei 2006/112/CE este de a introduce un sistem comun de TVA. Din acest motiv, directiva stabilește un domeniu de aplicare foarte larg pentru această taxă. Prin urmare, pentru ca această directivă să fie aplicată în mod uniform, este necesar ca noțiunile care definesc acest domeniu de aplicare, precum noțiunile de operațiuni impozabile, de persoane impozabile și de activități economice, să fie interpretate în mod autonom și uniform (Hotărârea din 29 septembrie 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, punctul 26).

[35] În conformitate cu articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE, o persoană impozabilă este orice persoană care îndeplinește celelalte condiții prevăzute de aceasta. Astfel, articolul 9 alineatul (1) din directivă adoptă o definiție largă a conceptului de persoană impozabilă. Contribuabilii pot fi toate

persoanele fizice și juridice, publice și private, precum și entitățile fără personalitate juridică. Este esențial ca aceste persoane sau entități să desfășoare o activitate economică în mod independent (Hotărârea CJUE din 16 septembrie 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija, C-312/19, EU:C:2020:711, punctele 39, 40).

[36] O activitate economică este independentă dacă o persoană o desfășoară în nume propriu, pe cont propriu și pe propria răspundere. De asemenea, este relevant dacă persoana suportă riscurile economice implicate de desfășurarea activității respective (a se vedea Hotărârea Valstybinė mokesčių inspekcija, deja citată, C-312/19, punctul 41, sau Hotărârea CJUE din 12 octombrie 2016, Nigl, C-340/15, EU:C:2016:764, punctul 28).

[37] Aceste criterii garantează că cumpărătorul își poate exercita dreptul de deducere cu certitudine juridică. Într-adevăr, în acest scop, acesta are nevoie, în conformitate cu articolul 226 alineatul (5) din Directiva 2006/112/CE, de o factură cu numele și adresa completă a persoanei impozabile. Cu toate acestea, datele de pe factură pot fi verificate de către contribuabil numai după ce acesta știe cine a acționat pentru el (a se vedea Concluziile avocatului general Kokott din 23 aprilie 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija, C-312/19, EU:C:2020:310, punctul 41).

[38] Constatarea autonomiei sau a exercitării independente a unei activități economice nu este împiedicată de faptul că există un anumit grad de cooperare între entități care pot fi persoane impozabile în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE (a se vedea articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE [cf. Hotărârea Nigl, deja citată, C-340/15, punctul 31, a se vedea, de asemenea, concluziile avocatului general Szpunar din 30 iunie 2016 în aceeași cauză, EU:C:2016:505, punctul 21, în care avocatul general a arătat că nici măcar o cooperare strânsă nu indică în mod necesar o subordonare față de o altă entitate].

[39] Din jurisprudența CJUE rezultă, de asemenea, că, în cazul în care un membru al unei asociații acționează față de clienți (încheie contracte) în nume propriu, fără nicio mențiune a asociației sau a celorlalți membri ai acesteia, conținutul contractului asociației trece în plan secundar (o asociație este echivalentul unei societăți în sensul articolului 2716 din Codul civil ceh, ambele derivând din noțiunea de *societas* de drept roman). De exemplu, Curtea a considerat ca persoană impozabilă în sensul articolului 9 alineatul (1) din directivă acel asociat de afaceri care a încheiat contracte de vânzare de bunuri imobile în nume propriu și a acționat față de terți fără a indica societatea relevantă sau identitatea celui alt asociat. Faptul că celălalt asociat a finanțat în mare parte achiziționarea proprietății sau faptul că deciziile comerciale importante au fost luate în comun de ambii asociați nu au jucat un rol în acest sens (cf. Valstybinė mokesčių inspekcija, C-312/19, punctele 43-48). De asemenea, Curtea a considerat că partea la contractul de societate care a fost numită în contractul de vânzare este contribuabilul, indiferent de faptul că vânzarea proprietății făcea parte din obligațiile comune ale părților la contractul de societate în cazul de față (a se

vedea Hotărârea din 13 februarie 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, punctele 74-77).

[40] În cazul prestărilor de servicii, persoana impozabilă poate fi definită, de asemenea, în conformitate cu articolul 28 din Directiva 2006/112/UE. Articolul 28 creează o ficțiune juridică a două servicii identice prestate succesiv. Se presupune că un operator economic intermediar care are calitatea de agent a primit mai întâi servicii de la entitatea în numele căreia acționează, care este comitentul, înainte de a furniza mai apoi aceste servicii clientului (Hotărârea din 4 mai 2017, Comisia/Luxemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, punctul 86). Pentru ca articolul 28 să se aplice, trebuie să existe o comandă în executarea căreia agentul efectuează o prestare de servicii în numele mandantului și, în al doilea rând, serviciile achiziționate și prestate trebuie să fie identice (Hotărârea din 12 noiembrie 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punctul 51).

[41] Cu toate acestea, în opinia Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă), în cazul de față nu se poate deduce existența unui mandat în sensul articolului 28 din Directiva 2006/112/CE. De asemenea, nici societatea în sine, în sensul articolului 2716 din Codul civil, nu putea fi asimilată pur și simplu raportului dintre comisionar și comitent.

[42] În cazul tranzacțiilor în litigiu, nu recurenta, ci alți asociați acționau față de clienții finali. Legislația cehă nu prevede că contribuabilul trebuie să fie direct o societate în sensul articolului 2716 din Codul civil. Având în vedere concluzia că societatea a existat, nu se puteau aplica nici normele privind grupurile fiscale, iar autoritățile fiscale nu au susținut că acestea ar trebui aplicate (a se vedea punctul [18] de mai sus).

[43] Potrivit Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă), ceilalți asociați care au acționat față de clienți, și nu recurenta, ar trebui, prin urmare, să fie considerați contribuabili în aceste tranzacții. Cu toate acestea, Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă) a exprimat îndoieli cu privire la faptul că o astfel de concluzie putea fi trasă deja pe baza asociatului care a acționat față de clienți într-o anumită tranzacție sau dacă era necesar să se examineze mai îndeaproape circumstanțele în care acest lucru s-a întâmplat (în special, faptul că ceilalți asociați au acționat în principal în nume propriu).

[44] Astfel cum a arătat deja instanța mai sus, cazul de față este special, deoarece autoritățile fiscale au recunoscut abia ulterior existența unei societăți de persoane. Acest lucru înseamnă, de asemenea, că, în cazul de față, nu există un act constitutiv scris care să stabilească modul în care asociații și-au definit drepturile și obligațiile în cadrul societății. În consecință, instanța trebuie să presupună că societatea a fost destinată să funcționeze exact așa cum este indicat în dispozițiile menționate mai sus ale articolului 2716 și următoarele din Codul civil.

[45] În cazul tranzacțiilor în cauză, întotdeauna unul dintre asociați, și nu recurenta însăși, a fost cel care a acționat față de clientul final. În astfel de situații, în care unul dintre asociați acționează în mod extern într-o cauză comună, se aplică procedura standard descrisă la articolul 2737 alineatul (1) din Codul civil (de la care se poate deroga într-o măsură limitată, dar pe baza contractului de societate, care nu există în acest caz). În cazul în care un asociat acționează în conformitate cu acest standard, acesta acționează într-o cauză comună ca reprezentant al tuturor asociaților pe baza unei împuterniciri acordate de aceștia (pe care asociații trebuie să i-o acorde, simpla instituție a unui mandat nu include reprezentarea). În consecință, acest acționar acționează în numele și pe seama tuturor acționarilor, iar acțiunile sale dau naștere la o răspundere solidară a tuturor acționarilor în temeiul articolului 2736 din Codul civil.

[46] Procedura prevăzută la articolul 2737 alineatul (1) din Codul civil nu este singura modalitate prin care asociații pot acționa în afacerile societății. De exemplu, dacă toți asociații acționează împreună, acțiunile lor conduc la același rezultat - crearea unei răspunderi solidare a tuturor asociaților. Cu toate acestea, cazurile în care acțiunile unui asociat pot, de fapt, să îi oblige pe toți asociații diferă. Pe lângă acțiunea standard în temeiul articolului 2737 alineatul (1), unul dintre asociați poate, de asemenea, să acționeze în primă instanță în nume propriu și pe cont propriu (adică independent de societate). Ceilalți asociați puteau aproba acțiunile sale și le puteau prelua. Diferența dintre acțiunea în temeiul articolului 2737 alineatul (1) și procedura tocmai menționată constă în măsura în care acționarul acționează singur. În primul caz, asociatul comun este legat de ceilalți asociați într-un anumit mod; în cel de-al doilea caz, asociatul comun acționează mai întâi în mod esențial independent. Acest aspect poate fi relevant și pentru desemnarea contribuabilului pe baza criteriului autonomiei cuprins la articolul 9 alineatul (1) din directivă. Într-adevăr, procedura prevăzută la articolul 2737 alineatul (1) din Codul civil este cea mai puțin independentă modalitate prin care unul dintre asociați poate acționa în comun.

[47] Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă) și-a exprimat îndoiala cu privire la faptul că aceasta se poate baza doar pe faptul că doar unul dintre asociați a acționat întotdeauna față de clienții finali în cadrul tranzacțiilor în litigiu. Potrivit instanței, este, prin urmare, necesar să se evalueze modul în care persoanele juridice asociate în cadrul societății au acționat față de clienții finali. Dosarul administrativ arată că ceilalți asociați (prin sucursalele lor) au acționat în nume propriu față de clienții finali. Recurenta nu a încheiat contracte de prestări de servicii. În opinia instanței, acest lucru nu este modificat de faptul că unele dintre datele de contact ale recurentei au fost furnizate în documentația contractuală (a se vedea punctul [3] de mai sus). De asemenea, din dosarul administrativ nu reiese că, în contractele cu clienții sau în orice alt moment al relațiilor cu aceștia, ceilalți asociați au menționat-o pe recurentă într-un mod care ar putea fi asimilat cu numirea acesteia în calitate de asociat.

[48] De asemenea, din circumstanțele acestei cauze reiese că recurenta, și nu ceilalți asociați, a jucat un rol cheie în furnizarea infrastructurii și a lățimii de

bandă necesare. Datorită legăturilor personale, este foarte probabil ca acțiunile asociaților să fi fost coordonate. Cu toate acestea, în opinia instanței, acestea sunt, în esență, chestiuni „interne” ale societății care, având în vedere faptul că asociații au acționat în nume propriu, trebuie să treacă în plan secundar în cazul de față (a se vedea jurisprudența citată la punctul [38] de mai sus).

[49] În consecință, Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă) consideră că, în cadrul operațiunilor în cauză, în care alți asociați au acționat pentru clienți, recurenta nu putea avea calitatea de persoană impozabilă în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE. Or, într-un astfel de caz, aplicarea dispozițiilor speciale ale legislației cehe, în urma cărora recurenta este obligată să plătească TVA pentru toate operațiunile litigioase, este contrară articolului 193 din această directivă.

#### IV. Concluzie

[50] Având în vedere cele de mai sus, Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă) adresează Curții de Justiție a Uniunii Europene următoarea întrebare preliminară:

**Situația din prezenta cauză, în care, în temeiul unor dispoziții naționale specifice privind taxa pe valoarea adăugată pentru așa-numitele societăți (asociații de persoane fără personalitate juridică), un așa-numit asociat desemnat este obligat la plata taxei pentru întreaga societate, în pofida faptului că un alt asociat a acționat față de clientul final în cadrul unei prestări de servicii, este compatibilă cu Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și, în special, cu articolul 9 alineatul (1) și cu articolul 193 din această directivă?**

**Compatibilitatea acestei situații cu Directiva 2006/112/CE depinde de faptul dacă acest alt asociat a depășit normele de participare la activitatea societății și a acționat în nume propriu față de clientul final?**

[51] [omissis] [procedura națională]

[omissis]

[instrucțiuni, dată, semnături]