

**Sprawa C-796/23****Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym****Data wpływu:**

21 grudnia 2023 r.

**Oznaczenie sądu odsyłającego:**

Nejvyšší správní soud (Republika Czeska)

**Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:**

29 listopada 2023 r.

**Strona skarżąca:**

Česká síť s.r.o.

**Strona przeciwna:**

Odvolací finanční ředitelství

---

**POSTANOWIENIE**

Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny, Republika Czeska) postanowił [...] w sprawie strony skarżące: **Česká síť** s.r.o., [...] Domažlice, [...] przeciwko stronie przeciwnej: **Odvolací finanční ředitelství** (odwoławcza izba skarbową, Republika Czeska), [...] Brno, dotyczącej skargi na decyzję strony przeciwnej z dnia 14 grudnia 2021 r., sygn. akt 47225/21/5300–21441–712772, w postępowaniu w sprawie skargi kasacyjnej strony skarżącej od wyroku Krajský soud v Plzni (sądu okręgowego w Pilźnie, Republika Czeska) z dnia 31 stycznia 2023 r., sygn. akt 57 Af 4/2022-62,

**postanowił co następuje:**

**I.** Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej **przedkłada się** następujące pytanie prejudycjalne:

**Czy sytuacja, w której na podstawie szczególnych przepisów krajowych dotyczących podatku od wartości dodanej dla tak zwanych spółek (stowarzyszeń osób nieposiadających osobowości prawnej), do zapłaty podatku w odniesieniu do całej spółki jest zobowiązany tak zwany**

wyznaczony wspólnik, mimo że inny wspólnik występował wobec klienta końcowego w związku ze świadczeniem usług, jest zgodna z dyrektywą 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, a w szczególności z art. 9 ust. 1 i art. 193 tej dyrektywy?

Czy zgodność tej sytuacji z dyrektywą 2006/112/WE zależy od tego, czy ów inny wspólnik przekroczył zasady działania w sprawach spółki i występował wobec klienta końcowego we własnym imieniu?

II. [...] [postępowanie krajowe]

#### Uzasadnienie:

##### I. Przedmiot postępowania

[1] Strona skarżąca [w postępowaniu przed Nejvyšší správní soud (najwyższym sądem administracyjnym) *skarżąca*] jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Republice Czeskiej. W listopadzie 2020 r. Finanční úřad pro Plzeňský kraj (urząd skarbowy dla kraju pilzeńskiego, organ podatkowy) wydał łącznie dwanaście decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego, na mocy których zobowiązał skarżącą do zapłaty podatku od wartości dodanej (VAT) za okres rozliczeniowy od stycznia do grudnia 2017 r. Za każdy okres rozliczeniowy (każdy miesiąc 2017 r.) organ podatkowy określił podatek w wysokości 30 713 CZK (łącznie 368 556 CZK) i zobowiązał ją do zapłaty grzywny (łącznie 73 704 CZK). Skarżąca bezskutecznie odwołała się do Odvolací finanční ředitelství (odwoławczej izby skarbowej, strony przeciwnej), a następnie przegrała również sprawę w sądzie okręgowym. Obecnie skarżąca odpiera skargę kasacyjną przed Nejvyšší správní soud (najwyższym sądem administracyjnym).

[2] Orzeczenia organów podatkowych i sądu okręgowego oparte są na następujących okolicznościach. W 2017 r. skarżąca współpracowała z kilkoma korporacjami z siedzibą w USA, które działały w Republice Czeskiej za pośrednictwem oddziałów (były to osoby prawne CESKA SIT OPTICS LLC, KDYNKY INTERNET LLC i CESKA SIT LLC). Wszystkie osoby prawne (skarżąca oraz trzy amerykańskie korporacje, ewentualnie ich oddziały działające w Republice Czeskiej) świadczyły usługi dla klientów końcowych (głównie dostęp do Internetu). Każda z osób prawnych zajmowała się we własnym imieniu inną grupą klientów. Tym samym każda z osób prawnych osiągnęła w roku 2017 przychody z tytułu świadczenia usług (dla przykładu w przypadku oddziałów amerykańskich korporacji roczne przychody wynosiły od 645 000 CZK do 748 000 CZK).

[3] Między skarżącą i amerykańskimi korporacjami istniały jednak powiązania, na podstawie których organy podatkowe i sąd okręgowy doszły do wniosku, że w rzeczywistości istniała tzw. *spółka* (tj. stowarzyszenie osób nieposiadające osobowości prawnej) w myśl § 2716 zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (ustawy nr 89/2012, kodeksu cywilnego). Członek zarządu i jedyny wspólnik

skarżącej był jednocześnie kierownikiem oddziałów wszystkich trzech amerykańskich osób prawnych (w imieniu oddziałów podpisywał również dokumentację umowną, między innymi podając przy tym niektóre dane kontaktowe skarżącej, takie jak stronę internetową lub adres e-mail). Był zatem jedyną osobą, która w rzeczywistości zarządzała zarówno skarżącą, jak i oddziałami trzech wspomnianych korporacji. Skarżąca już w latach 2009 i 2010 przeniosła też bezpłatnie do oddziałów amerykańskich korporacji ponad 170 swoich dotychczasowych klientów. Skarżąca zapewniała oddziałom niezbędną infrastrukturę i sama nabywała łączność (np. wszyscy klienci byli podłączeni do Internetu poprzez ten sam punkt dostępu). Oddziały amerykańskich korporacji nie wykazywały natomiast żadnych aktywów materialnych ani niematerialnych, nie miały żadnych kosztów płac.

[4] Organy podatkowe stwierdziły, że zgodnie ze szczególnymi zasadami określonymi w czeskiej ustawie o VAT dla spółek zgodnie z § 2716 kodeksu cywilnego, skarżąca jako tak zwany *wyznaczony wspólnik* była zobowiązana do zapłaty VAT w odniesieniu do całej spółki. W związku z tym, organ podatkowy obliczył VAT skarżącej w taki sposób, że w podstawie opodatkowania uwzględnił zarówno transakcje podlegające opodatkowaniu zrealizowane przez skarżącą w 2017 r., jak i przychody oddziałów korporacji – członków spółki.

[5] Skarżąca w skardze kasacyjnej kwestionuje obecnie szereg częściowych wniosków, które doprowadziły do wydania decyzji określających wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego z tytułu VAT. Podniosła między innymi, że szczególne przepisy dotyczące VAT dla tak zwanych spółek, ewentualnie ich wspólników zgodnie z czeskim prawem były sprzeczne z dyrektywą 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1). Czeskie przepisy doprowadziły bowiem do tego, że organ podatkowy wydał w odniesieniu do skarżącej decyzje określające wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od sprzedaży zrealizowanej nie tylko przez samą skarżącą, ale od sprzedaży całej spółki zidentyfikowanej przez organy podatkowe. Skarżąca nie zgadza się właśnie z tymi decyzjami określającymi wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od sprzedaży oddziałów amerykańskich korporacji, które zdaniem organów podatkowych działały w ramach spółki.

[6] Strona przeciwna nie zgadza się natomiast z tą argumentacją. Jej zdaniem szczególne przepisy dla spółek nie były sprzeczne z prawem Unii. Ustawodawca uchylił poprzednie przepisy nie z powodu sprzeczności z prawem Unii, ale z powodu problemów z ich stosowaniem.

## II. Mające zastosowanie przepisy prawa Unii i prawa krajowego

### *Prawo Unii*

[7] Zgodnie z art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE, podatnikiem jest *każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności*. Działalność gospodarcza, zgodnie z tym samym przepisem dyrektywy, *obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie*. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności *wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu*.

[8] Zgodnie z art. 11 dyrektywy 2006/112/WE, po konsultacji z komitetem doradczym ds. VAT *każde państwo członkowskie może uznać za jednego podatnika osoby mające siedzibę na terytorium tego samego państwa członkowskiego, które będąc niezależnymi pod względem prawnym, są ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym*. Państwo członkowskie korzystające z możliwości przewidzianej w akapicie pierwszym *może przyjąć wszelkie niezbędne środki, aby zapobiec uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania poprzez wykorzystanie tego przepisu*.

[9] Zgodnie z art. 28 dyrektywy 2006/112/WE, *w przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że podatnik ten sam otrzymał i wyświadczył te usługi*.

[10] Zgodnie z art. 193 dyrektywy 2006/112/WE, *każdy podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług obowiązany jest do zapłaty VAT, z wyjątkiem sytuacji, gdy do zapłaty VAT zobowiązana jest inna osoba w przypadkach, o których mowa w art. 194–199 i art. 202*. Dyrektywa 2006/112/WE w art. 282–292 reguluje możliwości zwolnienia z podatku od wartości dodanej. Zgodnie z art. 287 dyrektywy 2006/112/WE, *państwa członkowskie, które przystąpiły do Wspólnoty po 1 stycznia 1978 r., mogą przyznać zwolnienie podatnikom, których roczny obrót nie jest większy niż równowartość w walucie krajowej następujących kwot zgodnie z kursem wymiany w dniu ich przystąpienia*. Zgodnie z art. 287 pkt 7 dyrektywy, limit dla Republiki Czeskiej wynosi 35 000 EUR.

*Prawo krajowe – definicja tak zwanej spółki*

[11] Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (ustawa nr 89/2012, kodeks cywilny), reguluje w § 2716 i następujących tak zwaną *spółkę*, to jest stowarzyszenie osób nieposiadające osobowości prawnej (jest to tradycyjna instytucja prawa rzymskiego, w języku łacińskim *societas*). Zgodnie z § 2716 ust. 1 kodeksu cywilnego, *jeżeli kilka osób zobowiązuje się w drodze umowy do stowarzyszenia się w charakterze wspólników w celu wspólnego działania lub we wspólnej sprawie, powstaje spółka*. Do powstania spółki nie jest wymagane zawarcie umowy w formie pisemnej.

[12] Zgodnie z § 2719 ust. 1 kodeksu cywilnego *wniesione do spółki środki pieniężne i rzeczy zużywalne, a także rzeczy oznaczone co do gatunku stają się współwłasnością wspólników, którzy wnieśli wkład; inne rzeczy stają się ich współwłasnością tylko wtedy, gdy zostały wycenione w kwotach pieniężnych. Udziały wspólników są określane na podstawie proporcji wartości aktywów wniesionych przez każdego wspólnika do spółki.*

[13] W odniesieniu do podejmowania decyzji w sprawach spółki, zgodnie z § 2729 ust. 1 kodeksu cywilnego, *decyzje w sprawach spółki podejmowane są większością głosów; każdy wspólnik ma jeden głos. W sprawach dotyczących zarządzania spółką, kodeks cywilny stanowi w § 2730, między innymi że wspólnicy mogą podzielić uprawnienia dotyczące prowadzenia wspólnych spraw w taki sposób, jaki uznają za właściwy. Jeśli tego nie zrobią, każdy wspólnik będzie pełnomocnikiem pozostałych wspólników w odniesieniu do takich spraw. Zgodnie z § 2731 ust. 1 kodeksu cywilnego wspólnicy mogą powierzyć prowadzenie wspólnych spraw osobie wybranej spośród siebie lub osobie trzeciej.*

[14] Dla praw wspólników spółki względem siebie ma zastosowanie między innymi to, że zgodnie z § 2727 ust. 1 kodeksu cywilnego, *wspólnik nie może bez zgody pozostałych wspólników podejmować na własny lub cudzy rachunek żadnych działań o charakterze konkurencyjnym wobec wspólnego celu. Jeżeli tak się stanie, pozostali wspólnicy mogą żądać, aby wspólnik ten powstrzymał się od takich działań. Zgodnie z § 2727 ust. 2, jeżeli wspólnik działał na własny rachunek, pozostali wspólnicy mogą żądać uznania, że działanie wspólnika zostało dokonane na wspólny rachunek. Jeżeli wspólnik działał na cudzy rachunek, pozostali wspólnicy mogą żądać przeniesienia na nich prawa do wynagrodzenia na rzecz wspólnego rachunku lub przekazania im udzielonego już wynagrodzenia. Prawa te wygasają, jeśli nie skorzystano z nich w ciągu trzech miesięcy od dnia, w którym przedsiębiorca dowiedział się o działaniu, ale nie później niż rok od dnia, w którym działanie miało miejsce.*

[15] Najważniejsze w niniejszej sprawie są postanowienia dotyczące praw i obowiązków wspólników w stosunku do osób trzecich. Zgodnie z § 2736 kodeksu cywilnego, *między innymi wspólnicy są odpowiedzialni solidarnie wobec osób trzecich za długi wynikające ze wspólnej działalności. Zgodnie z § 2737, jeżeli wspólnik podejmuje działanie we wspólnej sprawie z osobą trzecią, uznaje się go za pełnomocnika wszystkich wspólników. Jeżeli wspólnicy uzgodnią inaczej, nie można tego podnosić wobec osoby trzeciej, która działa w dobrej wierze. Jeżeli wspólnik działał we własnym imieniu we wspólnej sprawie z osobą trzecią, pozostali wspólnicy mogą korzystać z wynikających z tego praw, osoba trzecia jest jednak zobowiązana jedynie wobec tego, kto dokonywał z nią czynności prawnych. Nie dotyczy to sytuacji, gdy osoba trzecia wiedziała, że wspólnik działa na rzecz spółki.*

*Prawo krajowe – przepisy podatkowe*

[16] Do przepisów prawa prywatnego dotyczących spółki nawiązywały przepisy podatkowe. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ustawa nr 235/2004 o podatku od wartości dodanej, zwana dalej „ustawą o VAT”), zawierała do dnia 30 czerwca 2017 r. szczególne regulacje dotyczące VAT dla podatników będących współnikami spółki zgodnie z § 2716 kodeksu cywilnego. Do dnia 30 czerwca 2017 r. był to jedyny możliwy system VAT dla takich spółek. Z dniem 1 lipca 2017 r. w drodze nowelizacji nr 170/2017 zmieniono ustawę o VAT i zniesiono szczególny system dla takich spółek. Od wprowadzenia tej zmiany każdy ze współników spółki działa osobiście w sprawach dotyczących VAT zgodnie z ogólnymi przepisami ustawy o VAT. W oparciu o przepis przejściowy zawarty w nowelizacji, istniała jednak możliwość stosowania poprzedniego szczególnego systemu VAT dla spółek do końca 2018 roku. Uzasadnienie nowelizacji nr 170/2017 wskazuje na możliwą niezgodność dotychczasowej regulacji z dyrektywą 2006/112/WE. Zgodnie z uzasadnieniem, w drodze nowelizacji ustawa o VAT zostanie „dostosowana do dyrektywy w sprawie podatku od wartości dodanej i ogólnych zasad podatku od wartości dodanej”. W uzasadnieniu nie wyjaśniono jednak bardziej szczegółowo tej (rzekomej) niezgodności ustawy o VAT z dyrektywą.

[17] Zgodnie z § 5 ust. 1 ustawy o VAT, podatnikiem jest *osoba prowadząca działalność gospodarczą samodzielnie lub grupa. Podatnikiem jest również osoba prawna, która nie została założona lub utworzona w celu prowadzenia działalności gospodarczej, jeżeli prowadzi działalność gospodarczą*. Podatnik staje się zazwyczaj płatnikiem wtedy, gdy zgodnie z § 6 ust. 1 ustawy o VAT jego obrót za nie więcej niż 12 bezpośrednio poprzedzających, kolejnych miesięcy kalendarzowych, przekroczy określoną kwotę (w momencie wydania decyzji przez stronę przeciwną była to kwota 1 miliona koron). Omówione poniżej przepisy szczególne dla spółek przewidywały jednakże inne „drogi” uzyskania statusu płatnika lub obowiązki, które różniły się od obowiązków zwykłych płatników VAT.

[18] Przepisy szczególne dla spółek różniły się również od zasad VAT dla tak zwanej grupy osób powiązanych kapitałowo lub w inny sposób (to jest instytucji, która wdrożyła art. 11 dyrektywy 2006/112/UE w § 5a i nast. ustawy o VAT). W art. 5a ust. 1 ustawy o VAT wyraźnie wskazano, że „członek grupy nie może być jednocześnie współnikiem spółki” – nie było więc można być jednocześnie współnikiem „spółki” i częścią grupy. Można podkreślić, że **organy podatkowe nie twierdzą, iż skarżąca była częścią grupy**.

[19] W odniesieniu do samych przepisów szczególnych dotyczących podatku VAT dla spółek, ustawa o VAT w brzmieniu obowiązującym w niniejszej sprawie stanowiła, co następuje (poniżej wymieniono tylko najważniejsze przepisy).

[20] Przy obliczaniu obrotu do celów VAT zgodnie z § 4a ust. 3 ustawy o VAT obowiązywała zasada, że *do obrotu podatnika będącego współnikiem spółki, w ramach której dokonuje się transakcji dających prawo do odliczenia podatku,*

wlicza się obrót osiągnięty a) przez tę osobę samodzielnie poza spółką oraz b) przez całą spółkę.

[21] Istniała również szczególna zasada określania osoby płatnika. Zgodnie z § 6a ustawy o VAT *podatnik, który a) jest wspólnikiem spółki, w ramach której dokonuje się transakcji dających prawo do odliczenia podatku, jest płatnikiem od dnia, w którym którykolwiek z pozostałych wspólników stał się płatnikiem, chyba że na mocy niniejszej ustawy stał się płatnikiem wcześniej, b) stanie się wspólnikiem spółki, w ramach której dokonuje się transakcji dających prawo do odliczenia podatku wspólnie z płatnikiem, jest płatnikiem od dnia, w którym stał się wspólnikiem.* Zgodnie z § 94 ust. 2 ustawy o VAT płatnik musiał złożyć wniosek o rejestrację w ciągu 15 dni od dnia, w którym stał się płatnikiem. Zgodnie z § 95 tej samej ustawy obowiązywała zasada, że jeżeli podatnik będący wspólnikiem spółki staje się płatnikiem, jest on zobowiązany do poinformowania o tym pozostałych wspólników w terminie 15 dni od dnia, w którym stał się płatnikiem.

[22] Zgodnie z § 100 ust. 4 ustawy o VAT, *płatnicy będący wspólnikami tej samej spółki są obowiązani prowadzić odrębną ewidencję do celów podatku od wartości dodanej w zakresie działalności, w związku z którą przystąpili do spółki. Ewidencję tę prowadzi w imieniu spółki wyznaczony wspólnik, który w imieniu spółki wykonuje wszelkie obowiązki i korzysta z praw, które wynikają z niniejszej ustawy dla pozostałych wspólników.* Ponadto § 101b ust. 2 ustawy o VAT stanowił, że *płatnik, który jako wyznaczony wspólnik prowadzi w imieniu spółki ewidencję do celów podatku od wartości dodanej, jest obowiązany do wskazania w swojej deklaracji podatkowej transakcji dających prawo do odliczenia podatku i podatku od działalności własnej oraz transakcji dających prawo do odliczenia podatku i podatku od działalności całej spółki. Pozostali wspólnicy wskazują w deklaracji podatkowej jedynie transakcje dające prawo do odliczenia podatku i podatek od działalności własnej.*

[23] Dla uzupełnienia można dodać, że rola wyznaczonego wspólnika przejawiała się również w kwestii korzystania z prawa do odliczenia VAT. Zgodnie z podstawową zasadą wynikającą z przepisów § 74 ust. 7 ustawy o VAT, to właśnie wyznaczony wspólnik korzystał z tego prawa w odniesieniu do transakcji podlegających opodatkowaniu wykorzystywanych w działalności spółki.

### III. Analiza pytania prejudycjalnego

[24] Przed przystąpieniem do dokładniejszej analizy samego pytania prejudycjalnego najwyższy sąd administracyjny uważa, że warto przedstawić dwie uwagi.

[25] Po pierwsze, zgodnie z logiką pojawia się pytanie, czy sytuację skarżącą można w ogóle zakwalifikować jako instytucję „spółki” zgodnie z § 2716 kodeksu cywilnego. W skardze kasacyjnej skarżąca zaprzeczyła, że jej współpraca

z amerykańskimi korporacjami spełniała kryteria spółki. Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny) doszedł jednak do wstępnego wniosku prawnego, że spółka była co do istoty spółką w rozumieniu § 2716 kodeksu cywilnego. Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny) dokonywał już zresztą oceny współpracy skarżącej i w każdym przypadku dochodził do wniosku, że struktura działalności gospodarczej spełniała kryteria spółki w rozumieniu § 2716 kodeksu cywilnego (chodziło o zobowiązania podatkowe skarżącej w innych okresach rozliczeniowych lub o zobowiązania innych współników, zob. np. wyroki z dnia 10 maja 2022 r., sygnatura akt 10 Afs 137/2020–69, pkt 16 i nast., z dnia 15 lutego 2023 r., sygnatura akt 6 Afs 331/2021–61, pkt 18, 19).

[26] Po drugie, przed przedstawieniem pytania prejudycjalnego strona przeciwna zakwestionowała, czy Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny) może w ogóle uwzględnić zarzut skarżącej dotyczący sprzeczności między prawem czeskim a prawem Unii. Zdaniem strony przeciwnej, skarżąca wysuwa taki argument po raz pierwszy dopiero w skardze kasacyjnej i zarzut ten jest niedopuszczalny. Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny) doszedł jednak do wniosku, że może zająć się tą kwestią. Ponieważ sąd okręgowy zastosował sporne przepisy prawa krajowego do argumentacji skarżącej, pytanie zasadniczo dotyczy tego, czy sąd zastosował właściwy przepis prawa. Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny) musi zająć się taką kwestią w każdym postępowaniu w sprawie skargi kasacyjnej, również z urzędu.

[27] W odniesieniu do samej analizy przedłożonego pytania sąd stwierdza, co następuje.

[28] Sporne regulacje w ustawie o VAT przejawiały się na kilka sposobów. Po pierwsze, status płatnika w przypadku współnika spółki w rozumieniu przepisów § 2716 kodeksu cywilnego nie wynikał jedynie z jego indywidualnej działalności gospodarczej, czy też własnego obrotu. Zależał również od obrotu całej spółki (§ 4a ust. 3 ustawy o VAT) lub od tego, czy inny współnik miał status płatnika. Po drugie, kluczowa dla spółki była rola tak zwanego wyznaczonego współnika. Miał on wykonywać w imieniu spółki wszelkie obowiązki, w tym dokonać zapłaty VAT w odniesieniu do całej spółki.

[29] W tym przypadku organy podatkowe doszły do wniosku, że spółka istniała (ponieważ dla istnienia spółki nie jest konieczna pisemna umowa, organy podatkowe mogły tak postąpić). Skarżąca natomiast przez cały czas zaprzecza istnieniu spółki. Z tego powodu organy podatkowe wskazały również tak zwanego wyznaczonego współnika – w niniejszej sprawie skarżącą. Opierały się przy tym na jej roli w spółce (zob. pkt [3] powyżej). I to właśnie względem skarżącej wydały decyzje określające wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego z tytułu VAT w odniesieniu do całej spółki.

[30] Skarżąca dostrzega sprzeczność między przepisami szczególnymi czeskiej ustawy o VAT a dyrektywą 2006/112/WE, która polega na tym, że jako osoba wskazana przez organy podatkowe (wyznaczony współnik) musi zapłacić VAT

nie tylko od własnych transakcji, ale także od transakcji innych osób, uznanych przez organy podatkowe za wspólników spółki (transakcje te są przedmiotem sporu w niniejszej sprawie). Skarżąca zasadniczo twierdzi, że w odniesieniu do transakcji innych osób, podatnikami powinny być właśnie te osoby. I to właśnie te osoby powinny zapłacić podatek zgodnie z art. 193 dyrektywy. Skarżąca twierdzi, że powinna być podatnikiem w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy jedynie w odniesieniu do swojej własnej działalności i powinna być zobowiązana do zapłaty VAT wyłącznie od tych transakcji, które sama zrealizowała.

[31] Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny) podziela zastrzeżenia skarżące. Zdaniem sądu skarżąca nie powinna być zobowiązana do zapłaty VAT od transakcji zrealizowanych między innymi osobami a klientami końcowymi, mimo że skarżąca i inne osoby tworzyły spółkę w rozumieniu przepisów § 2716 kodeksu cywilnego. Sąd uważa jednak za konieczne potwierdzenie tego poglądu.

[32] Co do zasady, podatnik w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE jest odpowiedzialny za zapłatę VAT od swojej działalności gospodarczej zgodnie z art. 193 dyrektywy. Ustawa o VAT przeniosła jednak odpowiedzialność za zapłatę VAT w odniesieniu do całej spółki bez wyjątku na wyznaczonego wspólnika – w niniejszej sprawie skarżącą. Jeżeli jednak wyznaczony wspólnik w odniesieniu do transakcji, od których ma zapłacić podatek VAT, nie jest jednocześnie podatnikiem w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE, zdaniem najwyższego sądu administracyjnego jego odpowiedzialność za zapłatę VAT od tych transakcji stoi w sprzeczności z art. 193 dyrektywy.

[33] W niniejszej sprawie kluczowe jest zatem ustalenie, kto w odniesieniu do spornych transakcji między pozostałymi wspólnikami spółki a klientami końcowymi (to jest transakcji, od których skarżąca nie zamierza płacić VAT) jest podatnikiem w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE. Ewentualnie należy również rozważyć, czy ze względu na to, że niniejsza sprawa dotyczy świadczenia usług, nie ma zastosowania art. 28 dyrektywy.

[34] Celem dyrektywy 2006/112/WE jest wprowadzenie wspólnego systemu VAT. Z tego powodu dyrektywa wyznacza bardzo szeroki zakres tego podatku. W celu jednolitego stosowania owej dyrektywy konieczne jest więc, aby pojęcia określające ów zakres stosowania, takie jak pojęcia *transakcji podlegających opodatkowaniu, podatników i działalności gospodarczej*, były interpretowane w sposób autonomiczny i jednolity (wyrok wielkiej izby TSUE z dnia 29 września 2015 r., *Gmina Wrocław*, C-276/14, EU:C:2015:635, pkt 26).

[35] Zgodnie z art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE podatnikiem jest każda osoba, która spełnia pozostałe warunki w nim określone. Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy przyjmuje więc szeroką definicję pojęcia *podatnika*. Podatnikami mogą być wszystkie osoby fizyczne i prawne, publiczne i prywatne, a także podmioty nieposiadające osobowości prawnej. Istotne jest, aby te osoby lub podmioty *samodzielnie prowadziły działalność gospodarczą* (wyrok TSUE z dnia

16 września 2020 r., *Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19, EU:C:2020:711, pkt 39, 40).

[36] Działalność gospodarcza jest prowadzona samodzielnie, jeżeli dana osoba wykonuje ją we własnym imieniu, na własny rachunek i własną odpowiedzialność. Istotne jest również, czy osoba ta ponosi związane z prowadzeniem tej działalności ryzyko gospodarcze (zob. cytowany już wyrok *Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19, pkt 41, lub wyrok TSUE z dnia 12 października 2016 r., *Nigl*, C-340/15, EU:C:2016:764, pkt 28).

[37] Kryteria te gwarantują możliwość pewnego pod względem prawnym skorzystania przez nabywcę z przysługującego mu prawa do odliczenia. W tym celu potrzebuje on bowiem zgodnie z art. 226 pkt 5 dyrektywy 2006/112/WE faktury z pełną nazwą i adresem podatnika. Dane na fakturze może on jednak sprawdzić dopiero wówczas, gdy wie, kto wobec niego występował (zob. opinia rzecznik generalnej Kokott z dnia 23 kwietnia 2020 r., *Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19, EU:C:2020:310, pkt 41).

[38] Stwierdzeniu o samodzielności, czy też o samodzielnym wykonywaniu działalności gospodarczej nie stoi na przeszkodzie fakt, że między podmiotami, które mogą być podatnikami w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE, istnieje pewien stopień współpracy (zob. cytowany już wyrok w sprawie *Nigl*, C-340/15, pkt 31, zob. też opinia rzecznika generalnego Szpunara z dnia 30 czerwca 2016 r. w tej samej sprawie, EU:C:2016:505, pkt 21, w której rzecznik generalny zaznaczył, że nawet ścisła współpraca nie musi koniecznie wskazywać na podporządkowanie innemu podmiotowi).

[39] Z orzecnictwa TSUE wynika również, że w przypadkach, w których członek stowarzyszenia występuje wobec klientów (zawiera umowy) we własnym imieniu, bez jakiegokolwiek wzmianki o stowarzyszeniu lub jego innych członkach, treść umowy stowarzyszenia schodzi na dalszy plan (stowarzyszenie jest odpowiednikiem spółki w rozumieniu § 2716 czeskiego kodeksu cywilnego, oba wywodzą się z pojęcia rzymskiego prawa *societas*). Trybunał uznał na przykład za podatnika w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy tego partnera handlowego, który we własnym imieniu zawierał umowy sprzedaży nieruchomości, a wobec osób trzecich występował bez wskazywania odnośnego partnerstwa lub tożsamości drugiego partnera. Nie odgrywał tu roli fakt, że drugi z partnerów w znacznej mierze sfinansował zakup nieruchomości ani to, że istotne decyzje dotyczące działalności gospodarczej obaj partnerzy podejmowali wspólnie (zob. *Valstybinė daň inspekcija*, C-312/19, pkt 43–48). Trybunał uznał też za podatnika stronę umowy spółki, która była wskazana w umowie sprzedaży, bez względu na to, że sprzedaż nieruchomości należała do wspólnych zobowiązań stron umowy spółki w przedmiotowej sprawie (zob. wyrok z dnia 13 lutego 2023 r., *DGRFP Cluj*, C-519/21, EU:C:2023:106, pkt 74–77).

[40] W przypadku świadczenia usług podatek może również zostać określony zgodnie z art. 28 dyrektywy 2006/112/UE. Artykuł 28 tworzy fikcję prawną

dwóch identycznych usług świadczonych kolejno po sobie. Przyjmuje się, że podmiot gospodarczy, który pośredniczy w świadczeniu usług i który jest agentem, w pierwszej kolejności otrzymał usługi od podmiotu, na rachunek którego działa, będącego zleceniodawcą, zanim w drugiej kolejności wyświadczył owe usługi na rzecz klienta (wyrok z dnia 4 maja 2017 r., *Komisja/Luksemburg*, C-274/15, EU:C:2017:333, pkt 86). Aby art. 28 miał zastosowanie, musi istnieć zlecenie, w wykonaniu którego agent realizuje na rachunek zleceniodawcy świadczenie usług, a po drugie usługi nabyte i świadczone muszą być identyczne (wyrok z 12 listopada 2020 r., *ITH Comercial Timișoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, pkt 51).

[41] Zdaniem Nejvyšší správní soud (najwyższego sądu administracyjnego), w niniejszej sprawie nie można jednak wnioskować o istnieniu jakiegokolwiek zlecenia w rozumieniu art. 28 dyrektywy 2006/112/WE. Samej spółki w rozumieniu § 2716 kodeksu cywilnego nie można również po prostu przyrównać do relacji między agentem a zleceniodawcą.

[42] W przypadku spornych transakcji wobec klientów końcowych nie występowała skarżąca, ale inni wspólnicy. Prawo czeskie nie przewiduje, aby podatnikiem mogła być bezpośrednio spółka w rozumieniu art. 2716 kodeksu cywilnego. Ze względu na wniosek, że spółka istniała, *nie mogły* też mieć zastosowania przepisy dotyczące grupy podatkowej ani organy podatkowe nie twierdziły, że należałoby je zastosować (zob. pkt [18] powyżej).

[43] Zdaniem Nejvyšší správní soud (najwyższego sądu administracyjnego) za podatników w tych transakcjach należy zatem uznać pozostałych wspólników, którzy występowali wobec klientów, a nie skarżącą. Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny) powziął jednak wątpliwość, czy wniosek taki można wysnuć już na podstawie tego, który ze wspólników występował wobec klientów w danej transakcji, czy też konieczne jest dokładniejsze zbadanie okoliczności, w jakich to nastąpiło (w szczególności faktu, że pozostali wspólnicy działali zasadniczo we własnym imieniu).

[44] Jak już sąd wskazał powyżej, niniejsza sprawa jest szczególna, ponieważ organy podatkowe dopiero następczo uznały, że spółka istniała. Oznacza to również, że w niniejszej sprawie nie ma pisemnej umowy spółki, która pozwoliłaby ustalić, w jaki sposób wspólnicy określili swoje prawa i obowiązki w spółce. W związku z tym sąd musi przyjąć, że spółka miała funkcjonować dokładnie tak, jak wskazano w cytowanych powyżej przepisach § 2716 i nast. kodeksu cywilnego.

[45] W przypadku spornych transakcji wobec klienta końcowego występował zawsze jeden ze wspólników, a nie sama skarżąca. W takich sytuacjach, gdy *jeden* ze wspólników występuje na zewnątrz we wspólnej sprawie, standardowo stosuje się sposób postępowania opisany w § 2737 ust. 1 kodeksu cywilnego (od którego można odstąpić w ograniczonym zakresie, ale na podstawie umowy spółki, która w tym przypadku nie istnieje). Jeśli wspólnik postępuje zgodnie z tym

standardem, działa we wspólnej sprawie jako pełnomocnik wszystkich wspólników, na podstawie udzielonego przez nich pełnomocnictwa (którego wspólnicy muszą mu udzielić, sama instytucja zlecenia nie obejmuje reprezentacji). W rezultacie wspólnik ten działa *w imieniu i na rzecz wszystkich wspólników*, a jego działania powodują solidarną odpowiedzialność wszystkich wspólników zgodnie z § 2736 kodeksu cywilnego.

[46] Procedura przewidziana w § 2737 ust. 1 kodeksu cywilnego nie jest jedynym sposobem, w jaki wspólnicy mogą działać w sprawach spółki. Przykładowo, jeśli *wszyscy* wspólnicy działają wspólnie, ich działania prowadzą do tego samego rezultatu – powstania solidarnej odpowiedzialności wszystkich wspólników. Przypadki, w których działania *jednego* wspólnika mogą *w efekcie* wiązać wszystkich wspólników, różnią się jednak od siebie. Oprócz standardowego działania zgodnie z § 2737 ust. 1, jeden ze wspólników może również działać w pierwszej kolejności we własnym imieniu i na własny rachunek (to jest niezależnie od spółki). Pozostali wspólnicy mogą następnie zatwierdzić jego działania, mogą je przejąć. Różnica między działaniem zgodnie z § 2737 ust. 1 a wspomnianą właśnie procedurą polega na tym, w jakim zakresie wspólnik działa *samodzielnie*. W pierwszym przypadku wspólnik jest w określony sposób powiązany z innymi wspólnikami, w drugim przypadku działa najpierw zasadniczo niezależnie. Może to mieć również znaczenie dla wskazania podatnika na podstawie kryterium *samodzielności* zawartego w art. 9 ust. 1 dyrektywy. Procedura przewidziana w § 2737 ust. 1 kodeksu cywilnego jest bowiem *najmniej samodzielnym* sposobem, w jaki jeden ze wspólników może działać we wspólnej sprawie.

[47] Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny) powziął wątpliwość, czy można się opierać wyłącznie na tym, że w spornych transakcjach wobec klientów końcowych występował zawsze tylko jeden ze wspólników. Zdaniem sądu należy zatem ocenić **sposób, w jaki osoby prawne stowarzyszone w spółce występowały wobec klientów końcowych**. Z akt administracyjnych wynika, że pozostali wspólnicy (za pośrednictwem swoich oddziałów) występowali wobec klientów końcowych we własnym imieniu. Skarżąca nie zawierała umów o świadczenie usług. Zdaniem sądu nie zmienia tego fakt, że niektóre dane kontaktowe skarżącej były podane w dokumentacji umownej (zob. pkt [3] powyżej). Z akt administracyjnych nie wynika również, aby w umowach z klientami lub w innym czasie w kontaktach z nimi pozostali wspólnicy wspominali skarżącą w sposób, który można by przyrównać do wskazania jej jako wspólnika.

[48] Z okoliczności niniejszej sprawy wynika również, że kluczową rolę w zapewnieniu niezbędnej infrastruktury i przepustowości łączyła odgrywała skarżąca, a nie pozostali wspólnicy. Ze względu na osobiste powiązania działania wspólników były najprawdopodobniej skoordynowane. Jednakże, zdaniem sądu są to zasadniczo „wewnętrzne” sprawy spółki, które w obliczu faktu, że wspólnicy działali we własnym imieniu, muszą zejść w niniejszej sprawie na dalszy plan (zob. orzecznictwo przytoczone w pkt [38] powyżej).

[49] W konsekwencji Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny) uważa, że w spornych transakcjach, w których wobec klientów występowały inni wspólnicy, skarżąca nie mogła być podatnikiem w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE. W takim przypadku jednak zastosowanie szczególnych regulacji czeskiego prawa, w wyniku których skarżąca jest zobowiązana do zapłaty VAT od wszystkich spornych transakcji, jest sprzeczne z art. 193 tej dyrektywy.

#### IV. Wnioski

[50] Mając na uwadze powyższe, Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny) przedkłada do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej następujące pytanie prejudycjalne:

**Czy rozpatrywana w niniejszej sprawie sytuacja, w której na podstawie szczególnych przepisów krajowych dotyczących podatku od wartości dodanej dla tak zwanych spółek (stowarzyszeń osób nieposiadających osobowości prawnej), do zapłaty podatku w odniesieniu do całej spółki jest zobowiązany tak zwany wyznaczony wspólnik, mimo że inny wspólnik występował wobec klienta końcowego w związku ze świadczeniem usług, jest zgodna z dyrektywą 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, a w szczególności z art. 9 ust. 1 i art. 193 tej dyrektywy?**

**Czy zgodność tej sytuacji z dyrektywą 2006/112/WE zależy od tego, czy ów inny wspólnik przekroczył zasady działania w sprawach spółki i występował wobec klienta końcowego we własnym imieniu?**

[51] [...] [postępowanie krajowe]

[...]

[pouczenia, data, podpisy]