

**Byla C-796/23****Prašymas priimti prejudicinį sprendimą****Gavimo data:**

2023 m. gruodžio 21 d.

**Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:**

*Nejvyšší správní soud* (Čekijos Respublika)

**Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:**

2023 m. lapkričio 29 d.

**Pareiškėja:**

*Česká síť s.r.o.*

**Kita proceso šalis:**

*Odvolací finanční ředitelství*

---

**NUTARTIS**

*Nejvyšší správní soud* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Čekijos Respublika) <...> byloje pagal pareiškėjos *Česká síť s.r.o.*, <...> Domažlicės, <...> prieš kitą proceso šalį *Odvolací finanční ředitelství* (Apeliacinė finansų direkcija, Čekijos Respublika), <...> Brno, pateiktą skundą dėl 2021 m. gruodžio 14 d. kitos proceso šalies sprendimo byloje Nr. 47225/21/5300-21441-712772, nagrinėdamas pareiškėjos kasacinį skundą dėl 2023 m. sausio 31 d. *Krajský soud v Plzni* (Pilzeno apygardos teismas, Čekijos Respublika) sprendimo byloje Nr. Af 4/2022-62,

**nutaria:****I. Pateikti Europos Sąjungos Teisingumo teismui šį prejudicinį klausimą:**

**Ar situacija, kai pagal nacionalines specialiąsias pridėtinės vertės mokesčio nuostatas, taikomas vadinamosioms bendrijoms (juridinio asmens statuso neturintiems asmenų susivienijimams), mokesčių už visą bendriją privalo sumokėti vadinamasis paskirtasis partneris, nors teikiant paslaugas galutinio kliento atžvilgiu veikė kitas partneris, atitinka 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvą 2006/112/EB dėl**

**pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, ypač jos 9 straipsnio 1 dalį ir 193 straipsnį?**

**Ar šios situacijos atitikties Direktyvai 2006/112/EB priklauso nuo to, ar šis kitas partneris nesilaikė veikimo tvarkant bendrijos reikalus taisyklių ir galutinio kliento atžvilgiu veikė savo vardu?**

II. <...> [nacionalinis procesas]

## Motyvai

### I. Pagrindinės bylos dalykas

[1] Pareiškėja [nagrinėjant bylą *Nejvyšší správní soud – kasatorė*] yra ribotos atsakomybės bendrovė, kurios buveinė yra Čekijos Respublikoje. 2020 m. lapkričio mėn. *Finanční úřad pro Plzeňský kraj* (Pilzeno krašto mokesčių inspekcija, toliau – mokesčių administratorius) iš viso priėmė dvylika sprendimų, kuriais nustatė mokestinės prievolės dydį ir įpareigojo kasatorę sumokėti pridėtinės vertės mokestį (PVM) už 2017 m. sausio–gruodžio mėn. mokestinį laikotarpį. Už kiekvieną mokestinį laikotarpį (kiekvieną 2017 m. mėnesį) mokesčių administratorius nustatė 30 713 Čekijos kronų (CZK) (iš viso 368 556 CZK) mokestį ir skyrė kasatorei baudą (iš viso 73 704 CZK). Kasatorė nesėkmingai apskundė šį sprendimą apeliacine tvarka *Odvolačí finanční ředitelství* (Apeliacinė finansų direkcija, kita proceso šalis), o vėliau pralaimėjo bylą ir apygardos teisme. Šiuo metu kasatorė yra pateikusi kasacinį skundą *Nejvyšší správní soud*.

[2] Mokesčių administratoriaus ir apygardos teismo sprendimai grindžiami toliau nurodytomis aplinkybėmis. 2017 m. kasatorė bendradarbiavo su keliomis JAV įsikūrusiomis korporacijomis, kurios Čekijos Respublikoje veikė per filialus (tai buvo juridiniai asmenys: CESKA SIT OPTICS LLC, KDYNSKY INTERNET LLC ir CESKA SIT LLC). Visi juridiniai asmenys (kasatorė ir trys JAV korporacijos, galimai Čekijos Respublikoje veikiančios jų filialai) teikė paslaugas galutiniams klientams (daugiausia – interneto prieigos paslaugas). Kiekvienas juridinis asmuo savo vardu aptarnavo skirtingą klientų grupę. Taigi kiekvienas iš juridinių asmenų 2017 m. gavo už paslaugas pajamų (pavyzdžiui, JAV korporacijų filialų metinės pajamos svyravo nuo 645 000 CZK iki 748 000 CZK).

[3] Vis dėlto tarp kasatorės ir JAV korporacijų buvo sąsajų, kuriomis remdamiesi mokesčių administratorius ir apygardos teismas padarė išvadą, kad faktiškai egzistavo vadinamoji *bendrija* (t. y. juridinio asmens statuso neturintis asmenų susivienijimas), kaip apibrėžta *zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník* (Įstatymas Nr. 89/2012 dėl Civilinio kodekso) 2716 straipsnyje. Kasatorės valdybos narys ir vienintelis akcininkas tuo pat metu buvo visų trijų JAV juridinių asmenų filialų vadovas (jis taip pat pasirašinėjo sutartinius dokumentus filialų vardu, be kita ko, nuroydamas kai kuriuos kasatorės kontaktinius duomenis, pavyzdžiui, interneto svetainės arba elektroninio pašto adresą). Jis buvo

vienintelis asmuo, kuris faktiškai vadovavo tiek kasatorei, tiek minėtų trijų korporacijų filialams. Be to, jau 2009 m. ir 2010 m. kasatorė nemokamai perdavė daugiau kaip 170 savo klientų JAV korporacijų filialams. Kasatorė teikė filialams reikiamą infrastruktūrą ir pati įsigydavo ryšį (pvz., visi klientai buvo prijungti prie interneto per tą patį prieigos tašką). O JAV korporacijų filialai neturėjo jokio materialiojo ar nematerialiojo turto ir darbo užmokesčio išlaidų.

[4] Mokesčių administratorius nurodė, kad pagal Čekijos PVM įstatyme numatytas specialiąsias taisykles, taikomas bendrijoms pagal Civilinio kodekso 2716 straipsnį, kasatorė, kaip vadinamasis *paskirtasis partneris*, privalėjo mokėti PVM už visą bendriją. Taigi mokesčių administratorius, apskaičiuodamas kasatorės mokėtiną PVM, į apmokestinamąją vertę įtraukė tiek kasatorės 2017 m. įvykdytus apmokestinamuosius sandorius, tiek korporacijos filialų – bendrijos narių – pajamas.

[5] Kasaciniame skunde kasatorė dabar ginčija keletą dalinių išvadų, kuriomis remiantis buvo priimti sprendimai dėl papildomos PVM prievolės dydžio nustatymo. Ji, be kita ko, teigia, kad specialiosios PVM nuostatos, taikomos vadinamosioms bendrijoms arba jų partneriams pagal Čekijos teisę, prieštarauja 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvai 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1). Iš tiesų Čekijos teisės aktai paskatino mokesčių administratorių priimti sprendimus dėl kasatorės, kuriais nustatoma papildoma mokesstinė prievolė sumokėti pardavimo mokestį ne tik už pačios kasatorės, bet ir už visos mokesčių administratoriaus nustatytos bendrijos įvykdytus pardavimus. Kasatorė nesutinka būtent su tais sprendimais, kuriuose nustatytas JAV korporacijų filialų, kurie, mokesčių administratoriaus nuomone, veikė kaip bendrijos dalis, papildomo pardavimo mokesčio dydis.

[6] Kita proceso šalis nesutinka su šiuo argumentu. Jos nuomone, bendrijoms taikomos specialiosios nuostatos neprieštarauja Sąjungos teisei. Įstatymų leidėjas panaikino ankstesnes nuostatas ne todėl, kad jos prieštarauja Sąjungos teisei, bet dėl jų taikymo problemų.

## **II. Taikomi Europos Sąjungos ir nacionalinės teisės aktai**

### *Europos Sąjungos teisė*

[7] Pagal Direktyvos 2006/112/EB 9 straipsnio 1 dalį apmokestinamasis asmuo yra *asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą*. Pagal tą patį straipsnį ekonominė veikla – *gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą*. *Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų*.

[8] Pagal Direktyvos 2006/112/EB 11 straipsnį, *[p]asikonsultavusi su patariamuoju pridėtinės vertės mokesčio komitetu <..>, kiekviena valstybė narė gali atskiru apmokestinamuoju asmeniu laikyti tos valstybės narės teritorijoje*

*įsisteigusius asmenis, kurie, būdami teisiškai savarankiški, yra glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais. Valstybė narė, pasinaudodama pirmoje pastraipoje numatyta galimybe, gali patvirtinti visas priemones, kurių reikia siekiant užkirsti kelią mokesčio slėpimui ar vengimui pasinaudojant šia nuostata.*

[9] Pagal Direktyvos 2006/112/EB 28 straipsnį, *[k]ai apmokestinamasis asmuo, veikdamas savo paties vardu, bet kito asmens naudai, dalyvauja teikiant paslaugas, laikoma, kad tas paslaugas jis gavo ir suteikė pats.*

[10] Pagal Direktyvos 2006/112/EB 193 straipsnį *PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdantis apmokestinamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, išskyrus 194–199 ir 202 straipsniuose nurodytus atvejus, kai PVM moka kitas asmuo. Direktyvos 2006/112/EB 282–292 straipsniuose reglamentuojamos neapmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu galimybės. Pagal Direktyvos 2006/112/EB 287 straipsnį [v]alstybės narės, kurios į ES įstojo po 1978 m. sausio 1 d., gali nuo mokesčio atleisti apmokestinamuosius asmenis, kurių metinė apyvarta yra ne didesnė kaip toliau pateiktoms sumoms lygiavertė suma nacionaline valiuta pagal jų įstojimo dienos valiutų perskaičiavimo kursą. Pagal direktyvos 287 straipsnio 7 dalį Čekijos Respublikai nustatyta 35 000 EUR riba.*

*Nacionalinė teisė. Vadinamosios bendrijos apibrėžtis*

[11] *Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (Įstatymas Nr. 89/2012 dėl Civilinio kodekso) 2716 ir paskesniuose straipsniuose reglamentuojama vadinamoji bendrija, t. y. juridinio asmens statuso neturintis asmenų susivienijimas (tai tradicinis romėnų teisės institutas, lotyniškai *societas*). Pagal Civilinio kodekso 2716 straipsnio 1 dalį, jei keli asmenys sutartimi įsipareigoja susivienyti kaip partneriai, kad veiktų kartu arba bendram tikslui, įsteigiama bendrija. Bendrijai įsteigti rašytinė sutartis neprivaloma.*

[12] *Pagal Civilinio kodekso 2719 straipsnio 1 dalį į bendriją įnešti gryniesi pinigai ir suvartojamieji daiktai, taip pat daiktai, nurodyti pagal rūšį, tampa bendrąja įnašą įnešusių partnerių nuosavybe; kiti daiktai tampa jų bendrąja nuosavybe tik tuo atveju, jei jie įvertinami pinigais. Partneriams priklausančios kapitalo dalys nustatomos pagal kiekvieno partnerio į bendriją įnešto turto vertės dalį.*

[13] *Dėl sprendimų tvarkant bendrijos reikalus priėmimo pažymėtina, kad pagal Civilinio kodekso 2729 straipsnio 1 dalį sprendimai tvarkant bendrijos reikalus priimami balsų dauguma; kiekvienas partneris turi vieną balsą. Dėl su bendrijos valdymu susijusių klausimų Civilinio kodekso 2730 straipsnyje, be kita ko, numatyta, kad partneriai gali pasidalyti įgaliojimus, susijusius su bendrų reikalų tvarkymu, taip, kaip jie mano esant tinkama. Jei jie to nepadarė, kiekvienas partneris yra kitų partnerių įgaliotinis tvarkydamas tokius reikalus. Pagal*

Civilinio kodekso 2731 straipsnio 1 dalį *partneriai savo bendrų reikalų tvarkymą gali patikėti iš savo tarpo pasirinktam asmeniui arba trečiajam asmeniui.*

[14] Bendrijos partnerių teisėms vienas kito atžvilgiu, be kita ko, taikoma Civilinio kodekso 2727 straipsnio 1 dalis, pagal kurią *partneris be kitų partnerių sutikimo negali savo ar kito partnerio naudai imtis jokios veiklos, konkuruojančios su bendru tikslu. Jei taip atsitinka, kiti partneriai gali reikalauti, kad šis partneris susilaikytų nuo tokių veiksmų.* Pagal 2727 straipsnio 2 dalį, *jei partneris veikė savo sąskaita, kiti partneriai gali reikalauti, kad būtų pripažinta, jog partneris veikė bendrai naudai. Jei partneris veikė kito asmens naudai, kiti partneriai gali reikalauti, kad teisė į atlyginimą už bendrai naudai atliktus veiksmus būtų perleista jiems arba kad jiems būtų pervestas jau suteiktas atlyginimas. Šios teisės išnyksta, jei jomis nepasinaudojama per tris mėnesius nuo tos dienos, kai verslininkas sužinojo apie veiksmus, bet ne vėliau kaip per vienus metus nuo veiksmų atlikimo dienos.*

[15] Šiuo atveju svarbiausios yra nuostatos, susijusios su partnerių teisėmis ir pareigomis trečiųjų asmenų atžvilgiu. Pagal Civilinio kodekso 2736 straipsnį, be kita ko, *partneriai solidariai atsako tretiesiems asmenims už skolas, kylančias iš bendros veiklos.* Pagal 2737 straipsnį, *jei partneris vykdo bendrijos veiklą su trečiuoju asmeniu, jis laikomas visų partnerių įgaliotiniu. Jei partneriai susitaria kitaip, tuo negali būti remiamasi sąžiningai veikiančio trečiojo asmens atžvilgiu. Jei partneris veikia savo vardu vykdydamas bendrą veiklą su trečiuoju asmeniu, kiti partneriai gali naudotis iš to kylančiomis teisėmis, tačiau trečiasis asmuo yra atsakingas tik tam, kuris kartu su juo atliko teisinius veiksmus. Ši nuostata netaikoma, jei trečiasis asmuo žinojo, kad partneris veikia bendrijos naudai.*

#### *Nacionalinė teisė. Mokesčių teisės aktai*

[16] Su bendrija susijusios privatinės teisės nuostatos įtvirtintos mokesčių teisės aktuose. *Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z pridáné vertés* (Įstatymas Nr. 235/2004 dėl pridėtinės vertės mokesčio; toliau – PVM įstatymas) iki 2017 m. birželio 30 d. buvo numatytos specialiosios PVM nuostatos apmokestinamiesiems asmenims, kurie yra bendrijos partneriai pagal Civilinio kodekso 2716 straipsnį. Iki 2017 m. birželio 30 d. tai buvo vienintelis galimas PVM režimas tokioms bendrijoms. 2017 m. liepos 1 d. PVM įstatymas buvo pakeistas Pakeitimo įstatymu Nr. 170/2017 ir specialusis režimas tokioms bendrijoms buvo panaikintas. Priėmus šį pakeitimą, kiekvienas bendrijos partneris PVM klausimais veikia asmeniškai pagal bendrąsias PVM įstatymo nuostatas. Vis dėlto, remiantis pakeitimo įstatyme numatyta pereinamojo laikotarpio nuostata, ankstesnį specialųjį PVM režimą bendrijoms buvo galima taikyti iki 2018 m. pabaigos. Pakeitimo įstatymo Nr. 170/2017 pagrindime atkreipiamas dėmesys į galimą galiojančių teisės nuostatų nesuderinamumą su Direktyva 2006/112/EB. Pagrindime teigiama, kad pakeitimo įstatymu PVM įstatymas bus *suderintas su Direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio ir bendrosiomis pridėtinės vertės mokesčio taisyklėmis.* Vis dėlto pagrindime ši (tariama) PVM įstatymo neatitiktis direktyvai išsamiau nepaaiškinama.



[17] Pagal PVM įstatymo 5 straipsnio 1 dalį *apmokestinamasis asmuo – tai asmuo, kuris savarankiškai arba grupėje vykdo ekonominę veiklą. Apmokestinamasis asmuo taip pat yra juridinis asmuo, kuris nebuvo įsteigtas ar sukurtas ekonominei veiklai vykdyti, jei jis vykdo ekonominę veiklą.* Apmokestinamasis asmuo paprastai tampa PVM mokėtoju, kai pagal PVM įstatymo 6 straipsnio 1 dalį jo apyvarta ne daugiau kaip per 12 iš eilės einančių kalendorinių mėnesių viršija nustatytą sumą (kitos proceso šalies sprendimo priėmimo metu ši suma buvo 1 mln. CZK). Toliau aptariamose bendrijoms taikomose specialiosiose nuostatose buvo numatyti kiti „keliai“ tapti PVM mokėtoju arba prievolės, kurios skyrėsi nuo įprastų PVM mokėtojų prievolių.

[18] Bendrijoms taikomos specialiosios nuostatos taip pat skyrėsi nuo vadinamajai kapitalo ar kitais ryšiais susijusių asmenų grupei taikomų PVM taisyklių (t. y. Direktyvos 2006/112/ES 11 straipsnį PVM įstatymo 5a ir paskesniuose straipsniuose įgyvendinančio instituto). PVM įstatymo 5a straipsnio 1 dalyje aiškiai nurodyta, kad *grupės narys tuo pat metu negali būti ir bendrijos partneris*, taigi nebuvo galima tuo pat metu būti „bendrijos“ partneriu ir grupės nariu. Galima pabrėžti, kad **mokesčių administratorius neteigia, jog kasatorė priklausė grupei.**

[19] Kalbant apie bendrijoms taikomas specialiasias PVM nuostatas nagrinėjamoje byloje, galiojančiame PVM įstatyme buvo numatytos toliau nurodytos nuostatos (išvardytos tik svarbiausios nuostatos).

[20] Apskaičiuojant apyvartą PVM tikslais pagal PVM įstatymo 4a straipsnio 3 dalį, galiojo taisyklė, *kad į apmokestinamojo asmens, kuris yra bendrijos, kurios rėmuose sudaromi sandoriai, suteikiantys teisę į PVM atskaitą, partneris, apyvartą įtraukiama apyvarta, kurią pasiekė a) šis asmuo savarankiškai už bendrijos ribų ir b) visa bendrija.*

[21] Be to, buvo nustatyta specialioji apmokestinamojo asmens nustatymo taisyklė. Pagal PVM įstatymo 6a straipsnį *apmokestinamasis asmuo, kuris a) yra bendrijos, kurios rėmuose sudaromi sandoriai, suteikiantys teisę į PVM atskaitą, partneris, laikomas PVM mokėtoju nuo tos dienos, kurią bet kuris iš kitų partnerių tapo PVM mokėtoju, jeigu pagal šį įstatymą PVM mokėtoju jis netapo anksčiau, b) tampa bendrijos, kurioje kartu su PVM mokėtoju sudaromi sandoriai, suteikiantys teisę į PVM atskaitą, partneriu, tampa PVM mokėtoju nuo tos dienos, kai jis tapo partneriu.* Pagal PVM įstatymo 94 straipsnio 2 dalį PVM mokėtojas *turėjo pateikti prašymą įregistruoti PVM mokėtoju per 15 dienų nuo tos dienos, kai tapo PVM mokėtoju.* Pagal to paties įstatymo 95 straipsnį galiojo taisyklė, *kad jei apmokestinamasis asmuo, kuris yra bendrijos partneris, tampa PVM mokėtoju, jis privalo apie tai pranešti kitiems partneriams per 15 dienų nuo tos dienos, kai tapo PVM mokėtoju.*

[22] Pagal PVM įstatymo 100 straipsnio 4 dalį *mokėtojai, kurie yra tos pačios bendrijos partneriai, privalo tvarkyti atskirą apskaitą pridėtinės vertės mokesčio tikslais, susijusią su veikla, dėl kurios jie tapo bendrijos partneriais. Šią apskaitą*

*bendrijos vardu tvarko paskirtasis partneris, kuris atlieka visas pareigas ir naudojami teisėmis, kylančiomis pagal šį įstatymą kitiems partneriams. Be to, PVM įstatymo 101b straipsnio 2 dalyje buvo nustatyta, kad PVM mokėtojas, kuris kaip paskirtasis partneris bendrijos vardu tvarko apskaitą pridėtinės vertės mokesčio tikslais, privalo mokesčio deklaracijoje nurodyti sandorius, suteikiančius teisę į PVM atskaitą, ir PVM iš savarankiškos veiklos, ir sandorius, suteikiančius teisę į PVM atskaitą, bei visos bendrijos veiklos PVM. Kiti partneriai savo mokesčio deklaracijoje nurodo tik sandorius, suteikiančius teisę į PVM atskaitą, ir PVM iš savarankiškos veiklos.*

[23] Išsamumo sumetimais galima pridurti, kad paskirtojo partnerio vaidmuo taip pat pasireiškė teise į PVM atskaitą. Pagal pagrindinę taisyklę, numatytą PVM įstatymo 74 straipsnio 7 dalyje, būtent paskirtasis partneris naudojami šia teise apmokestinamųjų sandorių, naudojamų bendrijos veikloje, atžvilgiu.

### III. Prejudicinio klausimo analizė

[24] Prieš pereinant prie išsamesnės paties prejudicinio klausimo analizės, *Nejvyšší správní soud* manymu, verta pateikti dvi pastabas.

[25] Pirmiausia, logiškai mąstant, kyla klausimas, ar kasatorės situacija apskritai gali būti priskirta prie „bendrijos“ instituto pagal Civilinio kodekso 2716 straipsnį. Kasaciniame skunde kasatorė neigė, kad jos bendradarbiavimas su JAV korporacijomis atitiko bendrijos kriterijus. Vis dėlto, *Nejvyšší správní soud* padarė preliminarų teisinę išvadą, kad tai buvo bendrija, kaip ji apibrėžta Civilinio kodekso 2716 straipsnyje. Be to, *Nejvyšší správní soud* jau vertino kasatorės bendradarbiavimą ir kiekvienu atveju padarė išvadą, kad ekonominės veiklos struktūra atitinka bendrijos kriterijus, kaip apibrėžta Civilinio kodekso 2716 straipsnyje (tai buvo kasatorės mokesstinės prievolės kitais mokesčiais laikotarpiams arba kitų partnerių mokesstinės prievolės; žr., pavyzdžiui, 2022 m. gegužės 10 d. sprendimo byloje Nr. 10 Afs 137/2020-69 16 ir paskesnius punktus, 2023 m. vasario 15 d. sprendimo byloje Nr. 6 Afs 331/2021-61 18 ir 19 punktus).

[26] Antra, prieš pateikdama prejudicinį klausimą, kita proceso šalis suabejojo, ar *Nejvyšší správní soud* apskritai gali vertinti kasatorės teiginį dėl Čekijos teisės prieštaravimo Sąjungos teisei. Kitos proceso šalies teigimu, kasatorė tokį argumentą pirmą kartą pateikia tik kasaciniame skunde ir šis teiginys yra nepriimtinas. Vis dėlto *Nejvyšší správní soud* padarė išvadą, kad jis gali spręsti šį klausimą. Kadangi apygardos teismas kasatorės argumentams taikė prieštaringas nacionalinės teisės nuostatas, klausimas iš esmės susijęs su tuo, ar teismas taikė tinkamą teisės normą. *Nejvyšší správní soud* privalo spręsti tokį klausimą bet kuriame kasacinio skundo nagrinėjimo procese, taip pat ir *ex officio*.

[27] Teismo nuomonė dėl pačios pateikto klausimo analizės išdėstoma toliau.

[28] PVM įstatymo nuostatų prieštarumas pasireiškė keliais būdais. Pirma, PVM mokėtojo statusas bendrijos partnerio atveju, kaip apibrėžta Civilinio kodekso 2716 straipsnyje, nebuvo susijęs vien su jo individualia ekonomine veikla

ar jo paties apyvarta. Jis taip pat priklausė nuo visos bendrijos apyvartos (PVM įstatymo 4a straipsnio 3 dalis) arba nuo to, ar kitas partneris turėjo PVM mokėtojo statusą. Antra, bendrijai buvo itin svarbus vadinamojo paskirtojo partnerio vaidmuo. Jis turėjo atlikti visas pareigas bendrijos vardu, įskaitant PVM mokėjimą už visą bendriją.

[29] Šiuo atveju mokesčių administratorius padarė išvadą, kad bendrija egzistavo (kadangi rašytinė sutartis nėra privaloma, kad bendrija egzistuotų, mokesčių administratorius galėjo taip pasielgti). Kasatorė, priešingai, visą laiką neigė bendrijos egzistavimą. Dėl šios priežasties mokesčių administratorius taip pat nustatė vadinamąjį paskirtąjį partnerį – šioje byloje tai yra kasatorė. Šiuo atveju jis rėmėsi jos vaidmeniu bendrijoje (žr. [3] punktą). Būtent kasatorė priėmė sprendimus, kuriais nustatė papildomos PVM prievolės sumą už visą bendriją.

[30] Kasatorė išvelgia Čekijos PVM įstatymo specialiųjų nuostatų prieštaravimą Direktyvai 2006/112/EB, t. y. kad ji, kaip mokesčių administratoriaus nustatytas asmuo (paskirtasis partneris), privalo sumokėti PVM ne tik nuo savo sandorių, bet ir nuo kitų asmenų, kuriuos mokesčių administratorius pripažįsta bendrijos partneriais (šie sandoriai yra ginčo objektas šioje byloje), sandorių. Kasatorė iš esmės teigia, kad kitų asmenų sandorių atžvilgiu apmokestinamieji asmenys turi būti šie asmenys. Būtent šie asmenys turi sumokėti PVM pagal direktyvos 193 straipsnį. Kasatorė tvirtina, kad ji turi būti apmokestinamasis asmuo, kaip apibrėžta direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje, tik savo veiklos atžvilgiu ir turi sumokėti PVM tik nuo tų sandorių, kuriuos įvykdė ji pati.

[31] *Nejvyšší správní soud* pritaria kasatorės prieštaravimams. Jo nuomone, kasatorė neturėjo mokėti PVM nuo sandorių, sudarytų tarp kitų asmenų ir galutinių klientų, nepaisant to, kad ji ir kiti asmenys sudarė bendriją, kaip apibrėžta Civilinio kodekso 2716 straipsnyje. Vis dėlto teismas mano, kad būtina patvirtinti šią nuomonę.

[32] Paprastai apmokestinamasis asmuo, kaip apibrėžta Direktyvos 2006/112/EB 9 straipsnio 1 dalyje, privalo sumokėti PVM už savo ekonominę veiklą pagal šios direktyvos 193 straipsnį. Vis dėlto pagal PVM įstatymą atsakomybė už visos bendrijos PVM sumokėjimą buvo be jokių išimčių perkelta paskirtajam partneriui, šioje byloje – kasatorei. Jei paskirtasis partneris sandorių, nuo kurių turi būti mokamas PVM, atžvilgiu kartu nėra apmokestinamasis asmuo, kaip apibrėžta Direktyvos 2006/112/EB 9 straipsnio 1 dalyje, *Nejvyšší správní soud* nuomone, jo prievolė sumokėti PVM nuo šių sandorių prieštarauja šios direktyvos 193 straipsniui.

[33] Dėl to šioje byloje labai svarbu nustatyti, kas aptariamų sandorių tarp kitų bendrijos partnerių ir galutinių klientų (t. y. sandorių, nuo kurių kasatorė neketina mokėti PVM) atžvilgiu yra apmokestinamasis asmuo, kaip apibrėžta Direktyvos 2006/112/EB 9 straipsnio 1 dalyje. Be to, taip pat reikėtų apsvastyti, ar, atsižvelgiant į tai, kad ši byla susijusi su paslaugų teikimu, netaikytinas direktyvos 28 straipsnis.



[34] PVM direktyvoje, kurios tikslas – įtvirtinti bendrą PVM sistemą, PVM priskirta labai plati taikymo sritis. Siekiant šią direktyvą taikyti vienodai, svarbu, kad šią taikymo sritį apibrėžiančios sąvokos, pavyzdžiui, „apmokestinamieji sandoriai“, „apmokestinamasis asmuo“ ir „ekonominė veikla“, būtų aiškinamos autonomiškai ir vienodai, neatsižvelgiant į atitinkamų sandorių tikslus ir rezultatus (2015 m. rugsėjo 29 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo didžiosios kolegijos sprendimo *Gmina Wrocław*, C-276/14, EU:C:2015:635, 26 punktą).

[35] Pagal Direktyvos 2006/112/EB 9 straipsnio 1 dalį apmokestinamasis asmuo yra bet kuris asmuo, atitinkantis kitas joje nustatytas sąlygas. Taigi direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje priimta plati sąvokos *apmokestinamasis asmuo* apibrėžtis. Apmokestinamaisiais asmenimis gali būti visi fiziniai ir juridiniai asmenys – ir viešieji, ir privatūs, ir net vienetai, neturintys teisinio subjektiškumo. Svarbu, kad šie asmenys ar subjektai *savarankiškai vykdytų ekonominę veiklą* (2020 m. rugsėjo 16 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimo *Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19, EU:C:2020:711, 39 ir 40 punktai).

[36] Ekonominė veikla yra vykdoma savarankiškai, jei atitinkamas asmuo vykdo veiklą savo vardu, savo naudai ir savo atsakomybe. Taip pat svarbu, ar jis pats prisiima su savo veikla susijusią ekonominę riziką (žr. jau minėto Sprendimo *Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19, 41 punktą arba 2016 m. spalio 12 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimo *Nigl*, C-340/15, EU:C:2016:764, 28 punktą).

[37] Šie kriterijai užtikrina, kad pirkėjas galėtų teisiškai saugiai pasinaudoti galima teise į PVM atskaitą. Tam, kaip nustatyta PVM direktyvos 226 straipsnio 5 punkte, jam reikalinga sąskaita faktūra su apmokestinamojo asmens vardu, pavarde (visu pavadinimu) ir adresu. Vis dėlto šiuos duomenis sąskaitoje faktūroje jis gali patikrinti tik žinodamas, kas buvo kita šalis (žr. 2020 m. balandžio 23 d. generalinės advokatės J. Kokott išvados byloje *Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19, EU:C:2020:310, 41 punktą).

[38] Konstatuoti savarankiškumą arba savarankišką ekonominės veiklos vykdymą netrukdo tai, kad subjektai, kurie gali būti apmokestinamieji asmenys, kaip apibrėžta Direktyvos 2006/112/EB 9 straipsnio 1 dalyje, tam tikru mastu bendradarbiauja (žr. jau minėto Sprendimo *Nigl*, C-340/15, 31 punktą, taip pat žr. 2016 m. birželio 30 d. generalinio advokato M. Szpunar išvados toje pačioje byloje, EU:C:2016:505, 21 punktą, kuriame generalinis advokatas pažymėjo, kad net ir *glaudus* bendradarbiavimas nebūtinai rodo pavaldumą kitam subjektui).

[39] Iš Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencijos taip pat matyti, kad tais atvejais, kai asociacijos narys veikia klientų atžvilgiu (sudaro sutartis) savo vardu, nenurodydamas nei asociacijos, nei kitų jos narių, asociacijos sutarties turinys pasitraukia į antrą planą (asociacija atitinka sąvoką „bendrija“, apibrėžta Čekijos civilinio kodekso 2716 straipsnyje, abi šios sąvokos kildinamos iš romėnų teisės sąvokos *societas*). Pavyzdžiui, Teisingumo Teismas apmokestinamuoju asmeniu, kaip apibrėžta direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje, laikė partnerį, kuris savo

vardu sudarė nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartis ir veikė trečiųjų asmenų atžvilgiu nenurodydamas nei atitinkamos partnerystės, nei kito partnerio tapatybės. Tai, kad kitas partneris iš esmės finansavo nekilnojamojo turto įsigijimą, neturėjo reikšmės, kaip ir tai, kad svarbius sprendimus dėl ekonominės veiklos abu partneriai priiminėjo kartu (žr. Sprendimo *Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19, 43–48 punktus). Teisingumo Teismas taip pat pripažino, kad asociacijos sutarties šalis, kuri buvo nurodyta pirkimo–pardavimo sutartyje, yra apmokestinamasis asmuo, neatsižvelgiant į tai, kad šiuo atveju nekilnojamojo turto pardavimas buvo asociacijos sutarties šalių bendrų įsipareigojimų dalis (žr. 2023 m. vasario 13 d. Sprendimo *DGRFP Cluj*, C-519/21, EU:C:2023:106, 74–77 punktus).

[40] Paslaugų teikimo atveju apmokestinamasis asmuo taip pat gali būti identifikuojamas pagal Direktyvos 2006/112/ES 28 straipsnį. 28 straipsniu sukuriamą dviejų tapačių viena po kitos teikiamų paslaugų teisinė fikcija. Subjektas, kuris dalyvauja teikiant paslaugas ir yra komisionierius, laikomas, pirma, gavusiu tas paslaugas iš subjekto, kurio naudai jis veikia ir kuris yra komitentasis, prieš, antra, pačiam teikiant šias paslaugas klientams (2017 m. gegužės 4 d. Sprendimo *Komisija / Liuksemburgas*, C-274/15, EU:C:2017:333, 86 punktas). Tam, kad būtų galima taikyti 28 straipsnį, turi būti įgaliojimas, kurį vykdydamas komisionierius komitento naudai dalyvauja tiekiant prekes ir (arba) teikiant paslaugas, ir, antra, komisionieriaus įsigytų prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas ir komitentui parduotų ar perleistų prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas turi būti tapatūs (2020 m. lapkričio 12 d. Sprendimo *ITH Comercial Timișoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, 51 punktas).

[41] Vis dėlto, *Nejvyšší správní soud* nuomone, šioje byloje negalima daryti išvados, kad buvo įgaliojimas, kaip tai suprantama Direktyvos 2006/112/EB 28 straipsnyje. Pati bendrija, kaip apibrėžta Civilinio kodekso 2716 straipsnyje, taip pat negali būti paprastai prilyginama komisionieriaus ir komitento santykiams.

[42] Aptariamų sandorių atveju galutinių klientų atžvilgiu veikė ne kasatorė, o kiti partneriai. Čekijos teisėje nenumatyta, kad apmokestinamasis asmuo gali būti tiesiogiai bendrija, kaip apibrėžta Civilinio kodekso 2716 straipsnyje. Kadangi padaryta išvada, kad bendrija egzistavo, apmokestinamųjų asmenų grupės nuostatos taip pat *negalėjo* būti taikomos, be to, mokesčių administratorius neteigė, kad jos turi būti taikomos (žr. [18] punktą).

[43] Dėl to, *Nejvyšší správní soud* nuomone, apmokestinamaisiais asmenimis šiuose sandoriuose turi būti laikomi kiti partneriai, kurie veikė klientų atžvilgiu, o ne kasatorė. Vis dėlto *Nejvyšší správní soud* suabejojo, ar tokią išvadą galima daryti jau vien pagal tai, kuris iš partnerių aptariamame sandoryje veikė klientų atžvilgiu, ar reikia atidžiau išnagrinėti aplinkybes, kuriomis tai įvyko (ypač tai, kad kiti partneriai iš esmės veikė savo vardu).

[44] Kaip teismas jau pažymėjo pirmiau, šis atvejis ypatingas tuo, kad mokesčių administratorius tik vėliau pripažino, jog bendrija egzistavo. Tai taip pat reiškia, kad šiuo atveju nėra rašytinės bendrijos sutarties, kurioje būtų nustatyta, kaip partneriai apibrėžė savo teises ir pareigas bendrijoje. Taigi, teismas turi daryti prielaidą, kad bendrija turėjo veikti būtent taip, kaip nurodyta pirmiau minėtose Civilinio kodekso 2716 ir paskesnių straipsnių nuostatose.

[45] Aptariamų sandorių atveju galutinio kliento atžvilgiu visada veikdavo vienas iš partnerių, o ne pati kasatorė. Tokiose situacijose, kai *vienas* iš partnerių tvarkydamas bendrus reikalus veikia išorėje, įprastai taikomas Civilinio kodekso 2737 straipsnio 1 dalyje aprašytas veikimo būdas (nuo kurio galima kiek nukrypti, tačiau tik remiantis bendrijos sutartimi, kurios šiuo atveju nėra). Jei partneris veikia pagal šį modelį, jis bendrus reikalus tvarko kaip visų partnerių įgaliotinis pagal jų suteiktą įgaliojimą (kurį partneriai privalo jam suteikti, vien įgaliojimo institutas nereiškia atstovavimo). Galiausiai šis partneris veikia *visų partnerių vardu ir naudai*, o jo veiksmai pagal Civilinio kodekso 2736 straipsnį sukelia visiems partneriams solidarią atsakomybę.

[46] Civilinio kodekso 2737 straipsnio 1 dalyje numatyta procedūra nėra vienintelis būdas partneriams veikti tvarkant bendrijos reikalus. Pavyzdžiui, jei visi partneriai veikia kartu, jų veiksmai lemia tą patį rezultatą – visų partnerių solidarią atsakomybę. Vis dėlto skiriasi atvejai, kai *vieno* partnerio veiksmai *galiausiai* gali būti privalomi visiems partneriams. Be standartinio veikimo pagal 2737 straipsnio 1 dalį, vienas iš partnerių taip pat gali veikti pirmiausia savo vardu ir savo naudai (t. y. nepriklausomai nuo bendrijos). Vėliau kiti partneriai gali patvirtinti jo veiksmus ir juos perimti. Skirtumas tarp veikimo pagal 2737 straipsnio 1 dalį ir ką tik minėtos procedūros yra tas, kiek partneris veikia *savarankiškai*. Pirmuoju atveju partneris yra tam tikru būdu susijęs su kitais partneriais, o antruoju atveju jis pirmiausia veikia iš esmės savarankiškai. Tai taip pat gali būti svarbu nustatant apmokestinamąjį asmenį pagal direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nurodytą *savarankiškumo* kriterijų. Civilinio kodekso 2737 straipsnio 1 dalyje numatyta procedūra yra *mažiausiai savarankiškas* būdas, kuriuo vienas iš partnerių gali veikti tvarkydamas bendrus reikalus.

[47] *Nejvyšší správní soud* suabejojo, ar galima remtis vien tuo, kad aptariamuose sandoriuose tik vienas iš partnerių visada veikė galutinių klientų atžvilgiu. Dėl to, teismo nuomone, būtina įvertinti, **kaip bendrijos asocijuotieji asmenys, kurie yra juridiniai asmenys, veikė galutinių klientų atžvilgiu.** Iš administracinės bylos matyti, kad kiti partneriai (per filialus) galutinių klientų atžvilgiu veikė savo vardu. Kasatorė nesudarė paslaugų teikimo sutarčių. Teismo nuomone, to nekeičia faktas, kad sutartiniuose dokumentuose buvo nurodyti kai kurie kasatorės kontaktiniai duomenys (žr. [3] punktą). Iš administracinės bylos taip pat nematyti, kad kiti partneriai savo sutartyse su klientais ar bet kuriuo kitu metu bendraudami su jais būtų paminėję kasatorę taip, kad tai būtų galima prilyginti jos nurodymui kaip partnerės.

[48] Iš šios bylos aplinkybių taip pat matyti, kad kasatorė, o ne kiti partneriai atliko pagrindinį vaidmenį užtikrinant reikiamą infrastruktūrą ir pralaidumą. Dėl asmeninių ryšių partnerių veiksmai greičiausiai buvo koordinuojami. Vis dėlto, teismo nuomone, tai iš esmės yra „vidiniai“ įmonės klausimai, kurie, atsižvelgiant į tai, kad partneriai veikė savo vardu, šioje byloje turi pasitraukti į antrą planą (žr. [38] punkte nurodytą jurisprudenciją).

[49] Galiausiai *Nejvyšší správní soud* mano, kad aptariamuose sandoriuose, kuriuose klientų atžvilgiu veikė kiti partneriai, kasatorė negalėjo būti apmokestinamasis asmuo, kaip apibrėžta Direktyvos 2006/112/EB 9 straipsnio 1 dalyje. Šiuo atveju Čekijos teisės specialiųjų teisės nuostatų taikymas, dėl kurio kasatorė privalo sumokėti PVM nuo visų aptariamų sandorių, prieštarauja šios direktyvos 193 straipsniui.

#### IV. Išvados

[50] Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta pirmiau, *Nejvyšší správní soud* pateikia Europos Sąjungos Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

**Ar su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, ypač jos 9 straipsnio 1 dalimi ir 193 straipsniu, yra suderinama situacija šioje byloje, kai pagal nacionalines specialiąsias PVM nuostatas, taikomas vadinamosioms bendrijoms (juridinio asmens statuso neturintiems asmenų susivienijimams), mokesčių už visą bendriją privalo sumokėti vadinamasis paskirtasis partneris, nors teikiant paslaugas galutinio kliento atžvilgiu veikė kitas partneris?**

**Ar šios situacijos suderinamumas su Direktyva 2006/112/EB priklauso nuo to, ar šis kitas partneris nesilaikė veikimo tvarkant bendrijos reikalus taisyklių ir galutinio kliento atžvilgiu veikė savo vardu?**

[51] <...> [nacionalinis procesas]

<...>

[nurodymai, data, parašai]