

Υπόθεση C-796/23

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

Ημερομηνία καταθέσεως:

21 Δεκεμβρίου 2023

Αιτούν δικαστήριο:

Nejvyšší správní soud (Τσεχική Δημοκρατία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

29 Νοεμβρίου 2023

Αναιρεσείουσα:

Česká síť s.r.o.

Αναιρεσίβλητη:

Odvolací finanční ředitelství

ΔΙΑΤΑΞΗ

Το Nejvyšší správní soud (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Τσεχική Δημοκρατία) στη διαφορά μεταξύ, αφενός, της αναιρεσείουσας: Česká síť s.r.o., Domažlice, και, αφετέρου, της αναιρεσίβλητης: Odvolací finanční ředitelství (δευτεροβάθμιας φορολογικής διευθύνσεως, Τσεχική Δημοκρατία) του Brno, σχετικά με την προσφυγή κατά της αποφάσεως της αναιρεσίβλητης της 14ης Δεκεμβρίου 2021, αριθ. 47225/21/5300-21441-712772, αφού εξέτασε την αίτηση αναίρεσεως της αναιρεσείουσας κατά της αποφάσεως του Krajský soud v Plzni (περιφερειακού δικαστηρίου Plzni, Τσεχική Δημοκρατία) της 31ης Ιανουαρίου 2023, αριθ. 57 Af 4/2022-62,

διατάσσει τα ακόλουθα:

I. Υποβάλλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

Είναι συμβατή με την οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, και ιδίως με το άρθρο 9, παράγραφος 1, και το άρθρο 193 της εν λόγω οδηγίας, η κατάσταση κατά την οποία, βάσει των ειδικών εθνικών

ρυθμίσεων περί του φόρου προστιθέμενης αξίας για τις καλούμενες «αστικές εταιρίες» (ενώσεις προσώπων χωρίς νομική προσωπικότητα), ο καλούμενος «εντεταλμένος εταίρος» υποχρεούται να καταβάλει τον φόρο για το σύνολο της εταιρίας, μολονότι άλλος εταίρος ενήργησε έναντι του τελικού πελάτη στο πλαίσιο της παροχής υπηρεσιών;

Εξαρτάται η συμβατότητα της ως άνω καταστάσεως με την οδηγία 2006/112/EK από το αν ο εν λόγω άλλος εταίρος κατά παράβαση των κανόνων που διέπουν τη λειτουργία της εταιρίας ενήργησε ιδίω ονόματι έναντι του τελικού πελάτη;

II. [...] [εθνικά διαδικαστικά ζητήματα]

Σκεπτικό:

I. Αντικείμενο της κύριας δίκης

1) Η αναιρεσείουσα [αναιρεσείουσα στη διαδικασία ενώπιον του Nejvyšší správní soud (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου)] είναι εταιρία περιορισμένης ευθύνης με έδρα την Τσεχική Δημοκρατία. Τον Νοέμβριο του 2020, η Finanční úřad pro Plzeňský kraj (φορολογική υπηρεσία της περιφέρειας του Πίλζεν, στο εξής: φορολογική αρχή) εξέδωσε συνολικά δώδεκα πράξεις επιβολής φόρου με τις οποίες υποχρέωνε την αναιρεσείουσα να καταβάλει φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) για τις φορολογικές περιόδους των μηνών Ιανουαρίου 2017 έως και Δεκεμβρίου 2017. Για κάθε φορολογική περίοδο (ήτοι, κάθε μήνα του έτους 2017), η φορολογική αρχή προσδιόρισε τον φόρο σε 30 713 τσεχικές κορώνες (CZK) [368 556 τσεχικές κορώνες (CZK) συνολικά], επιπλέον δε της επέβαλε πρόστιμο [ανερχόμενο σε 73 704 τσεχικές κορώνες (CZK) συνολικά]. Η αναιρεσείουσα άσκησε ανεπιτυχώς διοικητική προσφυγή ενώπιον της Odvolací finanční ředitelství (δευτεροβάθμιας φορολογικής διευθύνσεως, Τσεχική Δημοκρατία), ενώ απορρίφθηκε και η ένδικη προσφυγή που άσκησε εν συνεχεία ενώπιον του περιφερειακού δικαστηρίου. Ήδη η αναιρεσείουσα έχει ασκήσει αναίρεση ενώπιον του Nejvyšší správní soud (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου).

2) Οι αποφάσεις της φορολογικής αρχής και του περιφερειακού δικαστηρίου βασίζονται στις ακόλουθες περιστάσεις. Το 2017, η αναιρεσείουσα συνεργάστηκε με διάφορες εταιρίες εγκατεστημένες στις ΗΠΑ οι οποίες δραστηριοποιούνταν στην Τσεχική Δημοκρατία μέσω υποκαταστημάτων (επρόκειτο για τα νομικά πρόσωπα CESKA SIT OPTICS LLC, KDYNKY INTERNET LLC i CESKA SIT LLC). Τα ως άνω νομικά πρόσωπα στο σύνολό τους (ήτοι, η αναιρεσείουσα και οι τρεις αμερικανικές εταιρίες, ενδεχομένως και τα υποκαταστήματά τους στην Τσεχική Δημοκρατία) παρείχαν υπηρεσίες σε τελικούς πελάτες (κατά κύριο λόγο πρόσβαση στο διαδίκτυο). Καθένα από τα εν λόγω νομικά πρόσωπα συναλλασσόταν, ιδίω ονόματι, με διαφορετική ομάδα πελατών. Ως εκ τούτου, το 2017 καθένα από τα ως άνω νομικά πρόσωπα πραγματοποίησε έσοδα από παροχή υπηρεσιών [επί παραδείγματι, στην περίπτωση των υποκαταστημάτων των

αμερικανικών εταιριών, τα ετήσια έσοδα κυμάνθηκαν από 645 000 τσεχικές κορώνες (CZK) έως 748 000 τσεχικές κορώνες (CZK)].

3) Ωστόσο, μεταξύ της αναιρεσεύουσας και των αμερικανικών εταιριών υπήρχαν διασυνδέσεις, λόγω των οποίων η φορολογική αρχή και το περιφερειακό δικαστήριο κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι στην πραγματικότητα υφίστατο μια καλούμενη «αστική εταιρία» (ήτοι, ένωση προσώπων χωρίς νομική προσωπικότητα) κατά την έννοια του άρθρου 2716 του zákoni č. 89/2012 Sb., občanský zákoni (νόμος 89/2012, Αστικός Κώδικας). Επίσης, το μέλος του διοικητικού συμβουλίου και μοναδικός εταίρος της αναιρεσεύουσας ήταν συγχρόνως διαχειριστής των υποκαταστημάτων και των τριών αμερικανικών νομικών προσώπων (υπέγραφε, επίσης, συμβατικά έγγραφα για λογαριασμό των υποκαταστημάτων, συμπεριλαμβάνοντας ορισμένα στοιχεία επικοινωνίας της αναιρεσεύουσας, όπως τον ιστότοπο ή τη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου). Επομένως, ήταν το μοναδικό πρόσωπο που στην πραγματικότητα ασκούσε τη διαχείριση τόσο της αναιρεσεύουσας όσο και των υποκαταστημάτων των τριών ως άνω εταιριών. Ήδη το 2009 και το 2010, η αναιρεσεύουσα είχε μεταφέρει χωρίς επιβάρυνση περισσότερους από 170 από τους υφιστάμενους πελάτες της στα υποκαταστήματα των αμερικανικών εταιριών. Η αναιρεσεύουσα παρείχε στα υποκαταστήματα την αναγκαία υποδομή και διέθετε η ίδια τη συνδεσιμότητα (επί παραδείγματι, όλοι οι πελάτες συνδέονταν στο διαδίκτυο μέσω του ίδιου σημείου προσβάσεως). Αντιθέτως, τα υποκαταστήματα των αμερικανικών εταιριών δεν διέθεταν τα ίδια υλικά ή άυλα περιουσιακά στοιχεία ούτε πραγματοποιούσαν δαπάνες μισθοδοσίας.

4) Η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι, σύμφωνα με τους ειδικούς κανόνες που προβλέπει ο τσεχικός νόμος περί ΦΠΑ για τις εταιρίες του άρθρου 2716 του Αστικού Κώδικα, η αναιρεσεύουσα, ως καλουμένη «εντεταλμένη εταίρος», ήταν υπόχρη για την καταβολή του ΦΠΑ για το σύνολο της εταιρίας. Ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή υπολόγισε τον ΦΠΑ της αναιρεσεύουσας συμπεριλαμβάνοντας στη βάση επιβολής του φόρου τόσο τις φορολογητέες πράξεις που πραγματοποίησε η αναιρεσεύουσα το 2017 όσο και τα έσοδα των υποκαταστημάτων – εταιριών της εταιρίας.

5) Ήδη, με την αίτησή της αναίρεσεως, η αναιρεσεύουσα αμφισβητεί ορισμένες επιμέρους διαπιστώσεις οι οποίες οδήγησαν στην έκδοση πράξεων με τις οποίες προσδιορίστηκε το ποσό της πρόσθετης οφειλής ΦΠΑ. Μεταξύ άλλων, υποστήριξε ότι οι ειδικοί κανόνες του τσεχικού δικαίου περί ΦΠΑ για τις καλούμενες αστικές εταιρίες, ή για τους εταίρους αυτών, αντέβαιναν στην οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1). Συγκεκριμένα, βασιζόμενη στις τσεχικές ρυθμίσεις η φορολογική αρχή εξέδωσε, έναντι της αναιρεσεύουσας, τις πράξεις με τις οποίες προσδιορίστηκε το ποσό της πρόσθετης φορολογικής οφειλής όσον αφορά τον φόρο επί των πωλήσεων τις οποίες είχε πραγματοποιήσει όχι μόνον η ίδια η αναιρεσεύουσα, αλλά επί των πωλήσεων που είχαν πραγματοποιηθεί από την εταιρία συνολικά, οι οποίες διαπιστώθηκαν από τη φορολογική αρχή. Η αναιρεσεύουσα αμφισβητεί ακριβώς τις εν λόγω πράξεις

προσδιορισμού του ποσού της πρόσθετης φορολογικής υποχρέωσης όσον αφορά τον φόρο επί των πωλήσεων που πραγματοποίησαν τα υποκαταστήματα των αμερικανικών εταιριών, τα οποία, κατά τις φορολογικές αρχές, δραστηριοποιούνταν στο πλαίσιο της εταιρίας.

6) Η αναιρεσίβλητη, από την πλευρά της, διαφωνεί με την ως άνω επιχειρηματολογία. Κατά την άποψή της, οι ειδικές ρυθμίσεις για τις εταιρίες δεν αντίκεινται στο δίκαιο της Ένωσης. Ο νομοθέτης κατήργησε τις διατάξεις που ίσχυαν προηγουμένως όχι επειδή αντέβαιναν προς το δίκαιο της Ένωσης, αλλά επειδή παρουσίαζαν προβλήματα στην εφαρμογή τους.

II. Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης και του εθνικού δικαίου

Το δίκαιο της Ένωσης

7) Κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/EK, ως υποκείμενος στον φόρο νοείται *οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής*. Κατά την ίδια διάταξη της οδηγίας, ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται *κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελματιών*. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, *η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα*.

8) Κατά το άρθρο 11 της οδηγίας 2006/112/EK, μετά από διαβούλευση με τη συμβουλευτική επιτροπή για τον ΦΠΑ, *κάθε κράτος μέλος μπορεί να εκλαμβάνει ως ενιαίο υποκείμενο στον φόρο τα εγκατεστημένα στο έδαφος του ίδιου αυτού κράτους μέλους πρόσωπα, τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής άποψης, συνδέονται όμως στενά από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής άποψης*. Το κράτος μέλος που ασκεί τη δυνατότητα επιλογής που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο μπορεί να θεσπίζει *κάθε μέτρο που απαιτείται για την πρόληψη της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής μέσω της χρήσης της εν λόγω διάταξης*.

9) Κατά το άρθρο 28 της οδηγίας 2006/112/EK, *όταν υποκείμενος στον φόρο, ενεργώντας στο όνομά του αλλά για λογαριασμό τρίτου, μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει προσωπικά τις εν λόγω υπηρεσίες*.

10) Κατά το άρθρο 193 της οδηγίας 2006/112/EK, *ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, εκτός των περιπτώσεων που ο φόρος οφείλεται από άλλο πρόσωπο σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 199β και το άρθρο 202*. Η οδηγία 2006/112/EK ρυθμίζει, στα άρθρα 282 έως 292, τις δυνατότητες απαλλαγής από τον φόρο προστιθέμενης αξίας. Κατά το άρθρο 287 της οδηγίας 2006/112/EK, *τα κράτη μέλη που προσχώρησαν μετά την 1η Ιανουαρίου 1978 μπορούν να απαλλάσσουν τους υποκείμενους στον φόρο των οποίων ο κύκλος εργασιών είναι*

το πολύ ίσος με την αντίστοιχη αξία στο εθνικό νόμισμα των ακόλουθων ποσών, με βάση το συντελεστή μετατροπής που ίσχυε την ημέρα της προσχώρησής τους στην Κοινότητα. Κατά το άρθρο 287, σημείο 7, της οδηγίας, το όριο για την Τσεχική Δημοκρατία είναι 35 000 EUR.

Εθνικό δίκαιο – ρύθμιση της καλούμενης αστικής εταιρίας

11) Ο *zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník* (νόμος 89/2012, Αστικός Κώδικας) ρυθμίζει, στα άρθρα 2716 επ., την καλούμενη *αστική εταιρία*, ήτοι την ένωση προσώπων χωρίς νομική προσωπικότητα (πρόκειται για παραδοσιακό θεσμό του ρωμαϊκού δικαίου, τη *societas* στα λατινικά). Κατά το άρθρο 2716, παράγραφος 1, του Αστικού Κώδικα, *εταιρία συστήνεται όταν περισσότερα πρόσωπα αναλαμβάνουν αμοιβαία την υποχρέωση να συνεργαστούν ως εταίροι με σκοπό την ανάληψη κοινής δράσεως ή την επιδίωξη κοινού σκοπού*. Για τη σύσταση της εταιρίας δεν απαιτείται η σύναψη έγγραφης συμφωνίας.

12) Κατά το άρθρο 2719, παράγραφος 1, του Αστικού Κώδικα, *τα κεφάλαια που εισφέρονται στην εταιρία και τα αναλώσιμα, καθώς και τα προσδιοριζόμενα κατά είδος αντικείμενα, καθίστανται κοινή περιουσία των εταίρων που έχουν καταβάλει εισφορά· άλλα αντικείμενα καθίστανται κοινή περιουσία των εταίρων μόνον εφόσον είναι αποτιμητά σε χρήμα*. Τα εταιρικά μερίδια των εταίρων καθορίζονται κατά τον λόγο των στοιχείων του ενεργητικού που εισέφερε έκαστος εταίρος στην εταιρία.

13) Όσον αφορά τη λήψη αποφάσεων σχετικά με εταιρικές υποθέσεις, κατά το άρθρο 2729, παράγραφος 1, του Αστικού Κώδικα, *οι αποφάσεις σχετικά με εταιρικές υποθέσεις λαμβάνονται κατά πλειοψηφία· έκαστος εταίρος διαθέτει μία ψήφο*. Όσον αφορά τη διαχείριση της εταιρίας, ο Αστικός Κώδικας ορίζει, στο άρθρο 2730, μεταξύ άλλων, *ότι οι εταίροι μπορούν να κατανέμουν τις εξουσίες διαχειρίσεως των κοινών υποθέσεων κατά τον τρόπο που κρίνουν κατάλληλο*. Διαφορετικά, *έκαστος εταίρος αντιπροσωπεύει τους λοιπούς εταίρους όσον αφορά τις εν λόγω υποθέσεις*. Σύμφωνα με το άρθρο 2731, παράγραφος 1, του Αστικού Κώδικα, *οι εταίροι μπορούν να αναθέσουν τη διαχείριση των κοινών τους υποθέσεων σε έναν εκ των εταίρων κατόπιν επιλογής ή σε τρίτο*.

14) Τα δικαιώματα μεταξύ των εταίρων της εταιρίας ρυθμίζονται, μεταξύ άλλων, από το άρθρο 2727, παράγραφος 1, του Αστικού Κώδικα, κατά το οποίο, *ο εταίρος δεν μπορεί, χωρίς τη συναίνεση των λοιπών εταίρων, να ενεργεί για δικό του λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου πράξεις ανταγωνιστικής φύσεως προς τον κοινό σκοπό*. Στην περίπτωση αυτή, *οι λοιποί εταίροι μπορούν να απαιτήσουν από τον εταίρο αυτόν να απόσχει από τις εν λόγω πράξεις*. Κατά το άρθρο 2727, παράγραφος 2, *αν ο εταίρος ενήργησε για δικό του λογαριασμό, οι λοιποί εταίροι μπορούν να ζητήσουν να αναγνωρισθεί ότι οι πράξεις του εταίρου διενεργήθηκαν για κοινό λογαριασμό*. *Αν ο εταίρος ενήργησε για λογαριασμό τρίτου, οι λοιποί εταίροι μπορούν να ζητήσουν να τους μεταβιβασθεί το δικαίωμα αμοιβής για κοινό λογαριασμό ή να τους μεταβιβαστεί η ήδη καταβληθείσα αμοιβή*. Τα ως άνω δικαιώματα αποσβέννυνται εάν δεν ασκηθούν εντός τριών μηνών από την

ημερομηνία κατά την οποία ο επιχειρηματίας έλαβε γνώση της οικείας πράξεως και το αργότερο εντός ενός έτους από την ημερομηνία τελέσεως αυτής.

15) Οι πλέον κρίσιμες διατάξεις για την υπό κρίση υπόθεση είναι εκείνες που ρυθμίζουν τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των εταίρων έναντι των τρίτων. Κατά το άρθρο 2736 του Αστικού Κώδικα, οι εταίροι ευθύνονται, μεταξύ άλλων, από κοινού και εις ολόκληρον έναντι των τρίτων για τις οφειλές που απορρέουν από την κοινή δραστηριότητα. Κατά το άρθρο 2737, αν εταίρος ενεργεί σε κοινή υπόθεση με τρίτον, θεωρείται ότι αντιπροσωπεύει όλους τους εταίρους. Τυχόν συμφωνία των εταίρων περί του αντιθέτου δεν μπορεί να αντιταχθεί σε καλόπιστο τρίτο. Αν εταίρος ενήργησε ιδίω ονόματι σε κοινή υπόθεση με τρίτο, οι λοιποί εταίροι μπορούν μεν να ασκήσουν τα δικαιώματα που απορρέουν από αυτήν, αλλά ο τρίτος ευθύνεται μόνον έναντι εκείνου με τον οποίο συναλλάχθηκε. Τούτο δεν ισχύει όταν ο τρίτος γνώριζε ότι ο εταίρος ενεργούσε για λογαριασμό της εταιρείας.

Εθνικό δίκαιο – φορολογικές διατάξεις

16) Οι διατάξεις του ιδιωτικού δικαίου που ρυθμίζουν την εταιρία μνημονεύονται στη φορολογική νομοθεσία. Ο zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (νόμος 235/2004 περί φόρου προστιθέμενης αξίας, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), προέβλεπε, έως τις 30 Ιουνίου 2017, ειδικό καθεστώς ΦΠΑ για τους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι είναι εταίροι εταιρίας του άρθρου 2716 του Αστικού Κώδικα. Μέχρι τις 30 Ιουνίου 2017, αυτό ήταν το μοναδικό καθεστώς ΦΠΑ που ίσχυε για τις εν λόγω εταιρίες. Από την 1η Ιουλίου 2017, ο νόμος περί ΦΠΑ τροποποιήθηκε με την τροποποίηση αριθ. 170/2017 με την επήλθε η κατάργηση του ειδικού καθεστώτος για τις εν λόγω εταιρίες. Κατόπιν της ως άνω τροποποίησης, έκαστος εταίρος της εταιρίας ενεργεί ατομικά σε θέματα ΦΠΑ, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του νόμου περί ΦΠΑ. Ωστόσο, βάσει μεταβατικής διατάξεως της εν λόγω τροποποίησης, ήταν δυνατή η εφαρμογή του προϊσχύσαντος ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ για τις εταιρίες έως το τέλος του 2018. Στην αιτιολογική έκθεση της τροποποίησης αριθ. 170/2017 επισημαίνεται η πιθανή ασυμβατότητα του προϊσχύσαντος καθεστώτος με την οδηγία 2006/112/ΕΚ. Κατά την εν λόγω αιτιολογική έκθεση, με την τροποποίηση, ο νόμος περί ΦΠΑ θα «ευθυγραμμιστεί με την οδηγία περί ΦΠΑ και τις γενικές αρχές περί του φόρου προστιθέμενης αξίας». Ωστόσο, η αιτιολογική έκθεση δεν διευκρινίζει με μεγαλύτερη λεπτομέρεια αυτή την (υποτιθέμενη) ασυμβατότητα του νόμου περί ΦΠΑ με την οδηγία.

17) Κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, υποκείμενος στον φόρο είναι πρόσωπο το οποίο ασκεί οικονομική δραστηριότητα αυτοτελώς ή στο πλαίσιο ενώσεως προσώπων. Υποκείμενος στον φόρο είναι επίσης νομικό πρόσωπο το οποίο δεν έχει συσταθεί ή ιδρυθεί με σκοπό την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας, εφόσον ασκεί οικονομική δραστηριότητα. Ο υποκείμενος στον φόρο καθίσταται υπόχρεος καταβολής του, σύμφωνα με το άρθρο 6, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, όταν ο κύκλος εργασιών που πραγματοποίησε εντός των 12 κατ' ανώτατο όριο αμέσως προηγούμενων συναπτόν ημερολογιακών μηνών υπερβαίνει ορισμένο ποσό (κατά τον χρόνο

εκδόσεως της πράξεως της αναιρεσίβλητης, το εν λόγω ποσό ήταν ένα εκατομμύριο τσεχικές κορώνες). Ωστόσο, οι ειδικές διατάξεις για τις εταιρίες, οι οποίες παρατίθενται κατωτέρω, προέβλεπαν άλλους «τρόπους» για να καταστεί κάποιος υπόχρεος καταβολής του φόρου ή υποχρεώσεις διαφορετικές από εκείνες των συνήθων υποχρέων καταβολής ΦΠΑ.

18) Οι ειδικές διατάξεις για τις εταιρίες διέφεραν επίσης από τους κανόνες περί ΦΠΑ για τον καλούμενο όμιλο προσώπων που συνδέονται από κεφαλαιακής ή άλλης άποψης (ήτοι, τον θεσμό του άρθρου 11 της οδηγίας 2006/112/ΕΕ ο οποίος ενσωματώθηκε στα άρθρα 5α επ. του νόμου περί ΦΠΑ). Το άρθρο 5α, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ ορίζει ρητώς ότι «ένα μέλος του ομίλου δεν μπορεί να είναι ταυτόχρονα εταίρος εταιρίας» – επομένως δεν ήταν δυνατόν να εταίρος της «εταιρίας» να αποτελεί συγχρόνως και μέρος ομίλου. Επισημαίνεται ότι η φορολογική αρχή δεν ισχυρίζεται ότι η αναιρεσείουσα αποτελούσε μέρος ομίλου.

19) Όσον αφορά τις ειδικές διατάξεις περί ΦΠΑ για τις ίδιες τις εταιρίες, ο νόμος περί ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υπό κρίση υποθέσεως, προέβλεπε τα ακόλουθα (ακολουθεί παράθεση μόνον των σημαντικότερων διατάξεων).

20) Όσον αφορά τον υπολογισμό του κύκλου εργασιών για τους σκοπούς του ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 4α, παράγραφος 3, του νόμου περί ΦΠΑ ίσχυε ο κανόνας ότι ο κύκλος εργασιών ενός υποκειμένου στον φόρο ο οποίος είναι εταίρος εταιρίας στο πλαίσιο της οποίας πραγματοποιούνται πράξεις που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης από τον φόρο περιλαμβάνει τον κύκλο εργασιών που πραγματοποιείται α) από το εν λόγω πρόσωπο αυτοτελώς εκτός εταιρίας και β) από την εταιρία στο σύνολό της.

21) Επίσης, ίσχυε ειδικός κανόνας για τον προσδιορισμό του προσώπου του υποχρέου για την καταβολή του φόρου. Κατά το άρθρο 6α του νόμου περί ΦΠΑ, υποκειμένος στον φόρο ο οποίος α) είναι εταίρος εταιρίας στο πλαίσιο της οποίας πραγματοποιούνται πράξεις που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης από τον φόρο καθίσταται υπόχρεος για την καταβολή του φόρου από την ημερομηνία κατά την οποία οποιοσδήποτε από τους λοιπούς εταίρους κατέστη υπόχρεος για την καταβολή του φόρου, εκτός αν κατέστη υπόχρεος για την καταβολή του φόρου νωρίτερα δυνάμει του παρόντος νόμου, β) καθίσταται εταίρος εταιρίας στο πλαίσιο της οποίας οι πράξεις που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης από τον φόρο πραγματοποιούνται από κοινού με τον υπόχρεο για την καταβολή του φόρου, καθίσταται υπόχρεος για την καταβολή του φόρου από την ημερομηνία κατά την οποία κατέστη εταίρος. Κατά το άρθρο 94, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ, ο υπόχρεος για την καταβολή του φόρου όφειλε να υποβάλει αίτηση εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ εντός δεκαπέντε ημερών από την ημερομηνία κατά την οποία κατέστη υπόχρεος για την καταβολή του φόρου. Κατά το άρθρο 95 του ίδιου νόμου, ίσχυε κανόνας σύμφωνα με τον οποίο, όταν υποκειμένος στον φόρο εταίρος εταιρίας καθίστατο υπόχρεος για την καταβολή του φόρου όφειλε να ενημερώσει σχετικώς

τους λοιπούς εταίρους εντός προθεσμίας δεκαπέντε ημερών από την ημερομηνία κατά την οποία κατέστη υπόχρεος για την καταβολή του φόρου.

22) Κατά το άρθρο 100, παράγραφος 4, του νόμου περί ΦΠΑ, οι υπόχρεοι για την καταβολή του φόρου οι οποίοι είναι εταίροι της ίδιας εταιρίας υποχρεούνται να τηρούν χωριστά βιβλία για τους σκοπούς του φόρου προστιθέμενης αξίας όσον αφορά τις δραστηριότητες για τις οποίες προσχώρησαν στην εταιρία. Τα εν λόγω βιβλία τηρούνται, για λογαριασμό της εταιρίας, από εντεταλμένο προς τούτο εταίρο ο οποίος, για λογαριασμό της εταιρίας, εκτελεί το σύνολο των καθηκόντων και ασκεί τα δικαιώματα που απορρέουν από τον παρόντα νόμο για λογαριασμό των λοιπών εταίρων. Επιπλέον, το άρθρο 101b, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ προέβλεπε ότι ο υπόχρεος για την καταβολή του φόρου ο οποίος, ως εντεταλμένος εταίρος, τηρεί βιβλία για λογαριασμό της εταιρίας για τους σκοπούς του φόρου προστιθέμενης αξίας υποχρεούται να αναγράφει στην οικεία δήλωση τις πράξεις που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης από τον φόρο και τον φόρο επί των δικών του δραστηριοτήτων, καθώς και τις πράξεις που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης από τον φόρο και τον φόρο επί των δραστηριοτήτων της εταιρίας συνολικά. Οι λοιποί εταίροι αναφέρουν στη φορολογική τους δήλωση μόνον τις πράξεις που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης από τον φόρο και τον φόρο επί των δικών τους δραστηριοτήτων.

23) Χάριν πληρότητας, μπορεί να προστεθεί ότι ο ρόλος του εντεταλμένου εταίρου εκδηλωνόταν επίσης όσον αφορά την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης από τον ΦΠΑ. Σύμφωνα με τη βασική αρχή που απορρέει από τις διατάξεις του άρθρου 74, παράγραφος 7, του νόμου περί ΦΠΑ, το εν λόγω δικαίωμα όσον αφορά τις φορολογητέες πράξεις που εκτελούνταν στο πλαίσιο της δραστηριότητας της εταιρίας ασκείτο από τον εντεταλμένο εταίρο.

III. Ανάλυση του προδικαστικού ερωτήματος

24) Προτού προχωρήσει σε λεπτομερέστερη εξέταση του προδικαστικού ερωτήματος, το Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο κρίνει σκόπιμο να διατυπώσει δύο παρατηρήσεις.

25) Πρώτον, προκύπτει λογικά το ερώτημα αν η κατάσταση της αναιρεσείουσας μπορεί να χαρακτηριστεί ως «εταιρία» κατά την έννοια του άρθρου 2716 του Αστικού Κώδικα. Στο πλαίσιο της αιτήσεως αναιρέσεως, η αναιρεσείουσα υποστήριξε ότι η συνεργασία της με τις αμερικανικές εταιρίες δεν πληρούσε τα κριτήρια της εταιρίας. Εντούτοις, το Nejvyšší správní soud (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) κατέληξε στο προκαταρκτικό νομικό συμπέρασμα ότι η εταιρία αποτελούσε, κατ' ουσίαν, εταιρία κατά την έννοια του άρθρου 2716 του Αστικού Κώδικα. Επιπλέον, το Nejvyšší správní soud (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) έχει ήδη εκτιμήσει τη συνεργασία της αναιρεσείουσας και καταλήξει, εν πάση περιπτώσει, στο συμπέρασμα ότι η επιχειρηματική δομή πληρούσε τα κριτήρια της εταιρίας κατά την έννοια του άρθρου 2716 του Αστικού Κώδικα (στο πλαίσιο φορολογικών υποχρεώσεων της αναιρεσείουσας σε άλλες λογιστικές χρήσεις ή υποχρεώσεων άλλων εταίρων, βλ., επί παραδείγματι, αποφάσεις της 10ης Μαΐου

2022, αριθ. 10 Afs 137/2020-69, σκέψεις 16 επ. και της 15ης Φεβρουαρίου 2023, αριθ. 6 Afs 331/2021-61, σκέψεις 18 και 19).

26) Δεύτερον, πριν από την υποβολή του προδικαστικού ερωτήματος η αναιρεσίβλητη αμφισβήτησε τη δυνατότητα του Nejvyšší správní soud (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου) να λάβει υπόψη του τον ισχυρισμό της αναιρεσείουσας περί ασυμβατότητας του τσεχικού δικαίου με το δίκαιο της Ένωσης. Κατά την αναιρεσίβλητη, η αναιρεσείουσα προβάλλει το εν λόγω επιχείρημα για πρώτη φορά στο πλαίσιο της αιτήσεως αναιρέσεως και κατά συνέπεια ο λόγος αυτός είναι απαράδεκτος. Ωστόσο, το Nejvyšší správní soud (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) κατέληξε στο συμπέρασμα ότι μπορούσε να εξετάσει το εν λόγω ζήτημα. Δεδομένου ότι το περιφερειακό δικαστήριο εφάρμοσε επί των ισχυρισμών της αναιρεσείουσας τις επίμαχες διατάξεις του εθνικού δικαίου, το ζήτημα αφορά, κατ' ουσίαν, αν το δικαστήριο εφάρμοσε την ορθή νομική διάταξη. Το Nejvyšší správní soud (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) οφείλει να εξετάζει το εν λόγω ζήτημα σε κάθε αναιρετική διαδικασία, ακόμη και αυτεπαγγέλτως.

27) Όσον αφορά την ίδια την εκτίμηση του προδικαστικού ερωτήματος, το αιτούν δικαστήριο προβαίνει στις ακόλουθες διαπιστώσεις.

28) Οι επίμαχες διατάξεις του νόμου περί ΦΠΑ τύγγαναν εφαρμογής από διάφορες απόψεις. Αφενός, η ιδιότητα του υπόχρεου για την καταβολή του φόρου στην περίπτωση εταιρού εταιρίας, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2716 του Αστικού Κώδικα, δεν προέκυπτε μόνον από την ατομική οικονομική του δραστηριότητα ή από τον δικό του κύκλο εργασιών. Εξαρτιόταν επίσης από τον κύκλο εργασιών της εταιρίας συνολικά (άρθρο 4a, παράγραφος 3, του νόμου περί ΦΠΑ) ή από το κατά πόσον άλλος εταίρος είχε την ιδιότητα του υπόχρεου για την καταβολή του φόρου. Αφετέρου, ο ρόλος του καλουμένου εντεταλμένου εταίρου ήταν κεντρικής σημασίας για την εταιρία. Αυτός έπρεπε να εκτελεί όλα τα καθήκοντα για λογαριασμό της εταιρίας, συμπεριλαμβανομένης της καταβολής του ΦΠΑ για το σύνολο της εταιρίας.

29) Εν προκειμένω, η φορολογική αρχή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι υφίστατο εταιρία (δεδομένου ότι δεν απαιτείται η σύναψη έγγραφης συμβάσεως για τη σύσταση της αστικής εταιρίας, η φορολογική αρχή μπορούσε να καταλήξει στο εν λόγω συμπέρασμα). Η αναιρεσείουσα, από την πλευρά της, αρνήθηκε εξ αρχής την ύπαρξη εταιρίας. Για τον λόγο αυτό, η φορολογική αρχή προσδιόρισε και τον καλούμενο εντεταλμένο εταίρο, εν προκειμένω την αναιρεσείουσα. Με τον τρόπο αυτό, επικαλέστηκε τον ρόλο που αυτή διαδραμάτιζε στο πλαίσιο της εταιρίας (βλ. σημείο 3 της παρούσας διατάξεως). Βάσει δε των ανωτέρω εξέδωσε έναντι της αναιρεσείουσας τις πράξεις προσδιορισμού του ποσού της πρόσθετης υποχρέωσης ΦΠΑ για το σύνολο της εταιρίας.

30) Η αναιρεσείουσα φρονεί ότι υφίσταται ανακολουθία μεταξύ των ειδικών διατάξεων του τσεχικού νόμου περί ΦΠΑ και της οδηγίας 2006/112/EK, η οποία συνίσταται στο ότι, ως το πρόσωπο που έχει ορισθεί από τη φορολογική αρχή

(εντεταλμένος εταίρος), οφείλει να καταβάλει τον ΦΠΑ όχι μόνο για τις δικές της πράξεις, αλλά και για τις πράξεις των άλλων προσώπων τα οποία αναγνωρίζονται από τη φορολογική αρχή ως εταίροι της εταιρίας (οι εν λόγω πράξεις αποτελούν τις επίδικες της υπό κρίση υποθέσεως). Η αναιρεσείουσα υποστηρίζει, κατ' ουσίαν, ότι, όσον αφορά τις πράξεις των άλλων προσώπων, στον φόρο θα έπρεπε να υπόκεινται τα πρόσωπα αυτά. Άλλωστε, τα εν λόγω πρόσωπα είναι εκείνα που είναι υπόχρεα να καταβάλουν τον φόρο σύμφωνα με το άρθρο 193 της οδηγίας. Η αναιρεσείουσα υποστηρίζει ότι πρέπει να είναι υποκείμενη στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας μόνον όσον αφορά τις δικές της δραστηριότητες και ότι πρέπει να είναι υπόχρεα για την καταβολή του ΦΠΑ μόνο για τις πράξεις που έχει πραγματοποιήσει η ίδια.

31) Το Nejvyšší správní soud (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) συμερίζεται τις αντιρρήσεις της αναιρεσείουσας. Κατά το εν λόγω δικαστήριο, η αναιρεσείουσα δεν θα έπρεπε να είναι υπόχρεη για την καταβολή ΦΠΑ για τις πράξεις που πραγματοποιήθηκαν μεταξύ άλλων προσώπων και τελικών πελατών, παρά το γεγονός ότι η αναιρεσείουσα και τα άλλα πρόσωπα συναποτελούσαν εταιρία κατά την έννοια του άρθρου 2716 του Αστικού Κώδικα. Ωστόσο, το αιτούν δικαστήριο φρονεί ότι είναι αναγκαίο να επιβεβαιώσει την ως άνω θέση.

32) Καταρχήν, ο υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/EK είναι υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ για την οικονομική του δραστηριότητα σύμφωνα με το άρθρο 193 της οδηγίας. Ωστόσο, ο νόμος περί ΦΠΑ μετατόπισε την ευθύνη για την καταβολή του ΦΠΑ για το σύνολο της εταιρίας ανεξαιρέτως στον εντεταλμένο εταίρο, εν προκειμένω στην αναιρεσείουσα. Εντούτοις, αν, όσον αφορά τις πράξεις για τις οποίες οφείλεται να καταβληθεί ΦΠΑ, ο εντεταλμένος εταίρος δεν έχει συγχρόνως την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/EK, τότε, κατά το Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, η υποχρέωσή του για την καταβολή του ΦΠΑ επί των πράξεων αυτών θα προσκρούει στο άρθρο 193 της εν λόγω οδηγίας.

33) Επομένως, εν προκειμένω, είναι ουσιώδες να διευκρινιστεί ποιος, όσον αφορά τις επίμαχες πράξεις μεταξύ των λοιπών εταίρων της εταιρίας και των τελικών πελατών (ήτοι, όσον αφορά τις πράξεις για τις οποίες η αναιρεσείουσα δεν προτίθεται να καταβάλει ΦΠΑ), είναι ο υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/EK. Επικουρικώς, θα πρέπει επιπλέον να εξεταστεί αν, δεδομένου ότι η υπό κρίση υπόθεση αφορά παροχή υπηρεσιών, δεν τυγχάνει εφαρμογής το άρθρο 28 της οδηγίας.

34) Η οδηγία 2006/112/EK αποσκοπεί στη θέσπιση κοινού συστήματος ΦΠΑ. Για τον λόγο αυτό η εν λόγω οδηγία προσδίδει στον φόρο αυτό ευρύτατο πεδίο εφαρμογής. Επομένως, για την ομοιόμορφη εφαρμογή της εν λόγω οδηγίας, είναι αναγκαίο οι έννοιες βάσει των οποίων οριοθετείται το ως άνω πεδίο εφαρμογής, όπως η έννοια των φορολογητέων πράξεων, του υποκειμένου στον φόρο και της οικονομικής δραστηριότητας, πρέπει να ερμηνεύονται αυτοτελώς και ομοιόμορφα

(απόφαση του ΔΕΕ της 29ης Σεπτεμβρίου 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, σκέψη 26).

35) Σύμφωνα με το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/EK υποκείμενος στον φόρο είναι κάθε πρόσωπο το οποίο πληροί τις λοιπές προϋποθέσεις που θέτει η εν λόγω οδηγία. Ως εκ τούτου, το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας υιοθετεί ευρύ ορισμό της έννοιας του υποκειμένου στον φόρο. Υποκείμενοι στον φόρο μπορεί να είναι όλα τα φυσικά και νομικά πρόσωπα, τόσο δημοσίου όσο και ιδιωτικού δικαίου, ακόμη και οντότητες χωρίς νομική προσωπικότητα. Απαραίτητη προϋπόθεση είναι τα εν λόγω πρόσωπα ή οντότητες να ασκούν *κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα* (απόφαση του ΔΕΕ της 16ης Σεπτεμβρίου 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija, C-312/19, EU:C:2020:711, σκέψεις 39 και 40).

36) Η οικονομική δραστηριότητα ασκείται κατά τρόπο ανεξάρτητο αν το οικείο πρόσωπο την ασκεί ιδίω ονόματι, για ίδιο λογαριασμό και με δική του ευθύνη. Το οικείο πρόσωπο πρέπει επίσης να φέρει τον οικονομικό κίνδυνο που συνδέεται με την άσκηση της εν λόγω δραστηριότητας [βλ. προμνημονευθείσα απόφαση Valstybinė mokesčių inspekcija (C-312/19, σκέψη 41), ή απόφαση του ΔΕΕ της 12ης Οκτωβρίου 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, σκέψη 28)].

37) Τα ως άνω κριτήρια διασφαλίζουν τη δυνατότητα του αγοραστή να ασκήσει με ασφάλεια δικαίου το τυχόν δικαίωμά του σε έκπτωση από τον φόρο. Συγκεκριμένα, κατά το άρθρο 226, σημείο 5, της οδηγίας 2006/112/EK, ο αγοραστής πρέπει προς τον σκοπό αυτό να διαθέτει τιμολόγιο με το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του υποκειμένου στον φόρο. Μπορεί όμως να ελέγξει τις ενδείξεις αυτές στο τιμολόγιο μόνον εάν γνωρίζει ποιος εμφανίζεται απέναντί του (βλ. προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott της 23 Απριλίου 2020, στην υπόθεση Valstybinė mokesčių inspekcija, C-312/19, EU:C:2020:310, σημείο 4[6]).

38) Η διαπίστωση της ανεξαρτησίας ή της ανεξάρτητης ασκήσεως οικονομικής δραστηριότητας δεν αποκλείεται από το γεγονός ότι υφίσταται ορισμένος βαθμός συνεργασίας μεταξύ οικονομικών φορέων που μπορεί να έχουν την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/EK [βλ. προμνημονευθείσα απόφαση Nigl (σκέψη 31)· βλ. επίσης, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Szpunar της 30ής Ιουνίου 2016 στην ίδια υπόθεση (EU:C:2016:505, σημείο 21, στις οποίες ο γενικός εισαγγελέας επισήμανε ότι ακόμη και η στενή συνεργασία δεν υποδηλώνει κατ' ανάγκη την υπαγωγή στις εντολές άλλου οικονομικού φορέα)].

39) Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει επίσης ότι, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ένα μέλος ενώσεως ενεργεί έναντι πελατών (συνάπτει συμβάσεις) ιδίω ονόματι, χωρίς να κάνει μνεία της ενώσεως ή των λοιπών μελών της, το περιεχόμενο της συμφωνίας περί ενώσεως υποχωρεί (η ένωση είναι αντίστοιχη της αστικής εταιρίας κατά την έννοια του άρθρου 2716 του τσεχικού Αστικού Κώδικα, οι οποίες αμφοτέρως προέρχονται από την έννοια της *societas* του

ρωμαϊκού δικαίου). Επί παραδείγματι, το Δικαστήριο αναγνώρισε ως υποκείμενο στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, επιχειρηματικό εταίρο, ο οποίος συνήψε ιδίω ονόματι συμβάσεις πώλησεως ακινήτων και ενεργούσε μόνος έναντι τρίτων χωρίς να αναφέρει την επίμαχη αστική εταιρία ή την ταυτότητα του άλλου επιχειρηματικού εταίρου. Το ως άνω συμπέρασμα δεν κλονίστηκε από το γεγονός ότι ο δεύτερος επιχειρηματικός εταίρος χρηματοδότησε ουσιωδώς την αγορά ακινήτου, αλλά ούτε και από το γεγονός ότι οι αποφάσεις σχετικά με την οικεία οικονομική δραστηριότητα ελήφθησαν από κοινού από τους εταίρους (βλ. απόφαση *Valstybinė daň inspekcija*, C 312/19, σκέψεις 43-48). Το Δικαστήριο έκρινε επίσης ότι είχε την ιδιότητα υποκειμένου στον φόρο συμβαλλόμενος συμβάσεως συστάσεως εταιρίας ο οποίος κατονομαζόταν στη σύμβαση πώλησεως, παρά το γεγονός ότι η πώληση του οικείου ακινήτου αποτελούσε μέρος των κοινών υποχρεώσεων των συμβαλλομένων στη σύμβαση συστάσεως εταιρίας στην εν λόγω υπόθεση (βλ. απόφαση της [16]ης Φεβρουαρίου 2023, *DGRFP Cluj*, C-519/21, EU:C:2023:106, σκέψεις 74 έως 77).

40) Στην περίπτωση της παροχής υπηρεσιών, ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί επίσης να προσδιοριστεί σύμφωνα με το άρθρο 28 της οδηγίας 2006/112/ΕΕ. Το άρθρο 28 ορίζει ότι, κατά πλάσμα δικαίου, υπάρχουν δύο παροχές πανομοιότυπων υπηρεσιών οι οποίες λαμβάνουν χώρα διαδοχικά. Συγκεκριμένα, ο επιχειρηματίας ο οποίος μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών αποτελεί τον παραγγελιοδόχο θεωρείται ότι, αρχικώς, έχει δεχθεί τις εν λόγω υπηρεσίες από τον επιχειρηματία για λογαριασμό του οποίου ενεργεί, ο οποίος αποτελεί τον παραγγέλλοντα, προτού παράσχει, στη συνέχεια, προσωπικώς τις υπηρεσίες αυτές στον πελάτη (απόφαση της 4ης Μαΐου 2017, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου, C-274/15, EU:C:2017:333, σκέψη 86). Για να έχει εφαρμογή το άρθρο 28, πρέπει, αφενός, να υφίσταται εντολή προς εκτέλεση της οποίας ο παραγγελιοδόχος μεσολαβεί, για λογαριασμό του παραγγέλλοντος στην παροχή υπηρεσιών και, αφετέρου, να ταυτίζονται οι παροχές των υπηρεσιών που πωλήθηκαν (απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 2020, *ITH Comercial Timișoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, σκέψη 51).

41) Ωστόσο, κατά το *Nejvyšší správní soud* (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο), ουδόλως συνάγεται εν προκειμένω η ύπαρξη οποιουδήποτε είδους εντολής κατά την έννοια του άρθρου 28 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ. Ούτε η ίδια η εταιρία, κατά την έννοια του άρθρου 2716 του Αστικού Κώδικα, μπορεί απλώς να εξομοιωθεί με σχέση μεταξύ παραγγέλλοντος και παραγγελιοδόχου.

42) Όσον αφορά τις επίμαχες πράξεις, δεν ενήργησε η αναιρεσείουσα έναντι των τελικών πελατών, αλλά άλλοι εταίροι. Το τσεχικό δίκαιο δεν προβλέπει ότι ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να είναι άμεσα εταιρία κατά την έννοια του άρθρου 2716 του Αστικού Κώδικα. Λαμβανομένου υπόψη του συμπεράσματος ότι υφίστατο η εταιρία, οι διατάξεις σχετικά με τον όμιλο φορολογικού χαρακτήρα δεν μπορούσαν να τύχουν εφαρμογής, αλλά ούτε και η φορολογική αρχή αξίωσε την εφαρμογή τους (βλέπε σημείο 18 της παρούσας διατάξεως).

43) Κατά το Nejvyšší správní soud (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο), οι άλλοι εταίροι οι οποίοι ενήργησαν έναντι των πελατών στις οικείες πράξεις θα πρέπει, επομένως, να θεωρηθούν ως υποκείμενοι στον φόρο όσον αφορά τις εν λόγω πράξεις και όχι η αναιρεσείουσα. Ωστόσο, το Nejvyšší správní soud (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) διατηρεί αμφιβολίες ως προς το αν το εν λόγω συμπέρασμα μπορεί να συναχθεί ήδη με βάση το ποιος εκ των εταίρων ενήργησε έναντι των πελατών στο πλαίσιο των επίμαχων πράξεων ή αν είναι αναγκαία μια διεξοδικότερη εξέταση των περιστάσεων υπό τις οποίες πραγματοποιήθηκαν οι πράξεις αυτές (ιδίως του γεγονότος ότι οι άλλοι εταίροι ενεργούσαν, κατ' ουσίαν, ιδίω ονόματι).

44) Όπως επισημαίνει ανωτέρω το δικαστήριο, η υπό κρίση υπόθεση είναι ιδιαίζουσα, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή διαπίστωσε την ύπαρξη εταιρίας εκ των υστέρων. Τούτο σημαίνει επίσης ότι δεν υφίσταται, εν προκειμένω, γραπτή εταιρική σύμβαση που να ορίζει τον τρόπο με τον οποίο οι εταίροι ρύθμισαν τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τους στο πλαίσιο της εταιρίας. Κατά συνέπεια, το δικαστήριο πρέπει να δεχθεί ότι η εταιρία προοριζόταν να λειτουργήσει όπως ακριβώς προβλέπεται στις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 2716 επ. του Αστικού Κώδικα.

45) Όσον αφορά τις επίμαχες συναλλαγές, πάντοτε εμφανιζόταν ένας από τους εταίρους, και όχι η ίδια η προσφεύγουσα, έναντι του τελικού πελάτη. Στις περιπτώσεις αυτές, όταν ένας από τους εταίρους ενεργεί εξωτερικά στο πλαίσιο κοινής υποθέσεως, ισχύει ο συνήθης τρόπος λειτουργίας που περιγράφεται στο άρθρο 2737, παράγραφος 1, του Αστικού Κώδικα (από το οποίο χωρεί παρέκκλιση σε περιορισμένο βαθμό, αλλά βάσει της εταιρικής συμβάσεως, η οποία δεν υφίσταται εν προκειμένω). Αν εταίρος συμμορφούμενος με τον εν λόγω κανόνα, ενεργεί, στο πλαίσιο κοινής υποθέσεως, ως αντιπρόσωπος όλων των εταίρων, βάσει πληρεξουσιότητας που του έχουν παράσχει αυτοί (την οποία πρέπει να του παράσχουν οι εταίροι, διότι ο θεσμός καθ'αυτός δεν περιλαμβάνει την αντιπροσώπευση). Κατά συνέπεια, ο εταίρος αυτός ενεργεί *εξ ονόματος και για λογαριασμό όλων των εταίρων*, οι δε οι ενέργειές του συνεπάγονται την από κοινού και εις ολόκληρον ευθύνη όλων των εταίρων, σύμφωνα με το άρθρο 2736 του Αστικού Κώδικα.

46) Η διαδικασία που προβλέπεται στο άρθρο 2737, παράγραφος 1, του Αστικού Κώδικα δεν αποτελεί τον μοναδικό τρόπο κατά τον οποίο μπορούν να ενεργούν οι εταίροι στο πλαίσιο των εταιρικών υποθέσεων. Επί παραδείγματι, αν όλοι οι εταίροι ενεργούν από κοινού, οι ενέργειές τους καταλήγουν στο ίδιο αποτέλεσμα, δηλαδή στη στοιχειοθέτηση από κοινού και εις ολόκληρον ευθύνης όλων των εταίρων. Ωστόσο, οι περιπτώσεις στις οποίες οι ενέργειες ενός και μόνον εταίρου μπορούν στην πραγματικότητα να δεσμεύουν όλους τους εταίρους παρουσιάζουν διαφοροποίηση. Εκτός από τον συνήθη τρόπο που προβλέπεται στο άρθρο 2737, παράγραφος 1, ένας από τους εταίρους μπορεί επίσης να ενεργήσει κατ' αρχάς ιδίω ονόματι και για δικό του λογαριασμό (ήτοι, ανεξάρτητα από την εταιρία). Οι λοιποί εταίροι μπορούν εν συνεχεία να εγκρίνουν τις ενέργειές του και να τις αναλάβουν. Η διαφορά μεταξύ της ενέργειας σύμφωνα με το

άρθρο 2737, παράγραφος 1, και της διαδικασίας που μόλις αναφέρθηκε είναι ο βαθμός της ανεξαρτησίας με την οποία ενεργεί ο εταίρος. Στην πρώτη περίπτωση, ο εταίρος είναι κατά κάποιον τρόπο συνδεδεμένος με τους άλλους εταίρους ενώ, στη δεύτερη περίπτωση, ενεργεί κατ' αρχάς κατά τρόπο ανεξάρτητο. Τούτο μπορεί επίσης να ασκεί επιρροή στον προσδιορισμό του υποκειμένου στον φόρο βάσει του κριτηρίου της ανεξαρτησίας του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας. Πράγματι, η διαδικασία που προβλέπεται στο άρθρο 2737, παράγραφος 1, του Αστικού Κώδικα αποτελεί τον λιγότερο ανεξάρτητο τρόπο με τον οποίο μπορεί να ενεργήσει ένας από τους εταίρους στο πλαίσιο κοινής υποθέσεως.

47) Το Nejvyšší správní soud (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) διερωτάται αν μπορεί να στηριχθεί αποκλειστικά στο γεγονός ότι, στις επίμαχες πράξεις, μόνον ένας από τους εταίρους ενεργούσε πάντοτε έναντι των τελικών πελατών. Επομένως, κατά το δικαστήριο, πρέπει να εξεταστεί **ο τρόπος με τον οποίο τα πρόσωπα που συναποτελούσαν την εταιρία ενεργούσαν έναντι των τελικών πελατών**. Από τον διοικητικό φάκελο προκύπτει ότι οι λοιποί εταίροι (μέσω των υποκαταστημάτων τους) ενεργούσαν ιδίω ονόματι έναντι των τελικών πελατών. Η αναιρεσείουσα δεν συνήψε συμβάσεις παροχής υπηρεσιών. Κατά το δικαστήριο, τούτο ουδόλως μεταβάλλεται από το γεγονός ότι στα οικεία συμβατικά έγγραφα περιλαμβάνονταν ορισμένα στοιχεία επικοινωνίας της αναιρεσείουσας (βλ. σημείο 3 της παρούσας διατάξεως). Περαιτέρω, από τον διοικητικό φάκελο δεν προκύπτει ότι οι λοιποί εταίροι στις συμβάσεις τους με τους πελάτες ή σε οποιοδήποτε άλλο στάδιο στο πλαίσιο των συναλλαγών τους, μνημόνευαν την αναιρεσείουσα κατά τρόπον από τον οποίον θα μπορούσε να συναχθεί ότι κατονομαζόταν ως εταίρος.

48) Από τις περιστάσεις της υπό κρίση υποθέσεως προκύπτει επίσης ότι η αναιρεσείουσα διαδραμάτιζε τον βασικό ρόλο όσον αφορά τη εξασφάλιση των αναγκαίων υποδομών και της συνδεσιμότητας και όχι οι λοιποί εταίροι. Λόγω των υφιστάμενων μεταξύ τους διασυνδέσεων, οι δραστηριότητες των εταίρων ήταν πιθανότατα συντονισμένες. Ωστόσο, κατά το δικαστήριο, τα ανωτέρω αποτελούν, κατ' ουσίαν, «εσωτερικά» εταιρικά ζητήματα, τα οποία, λόγω του γεγονότος ότι οι εταίροι ενεργούσαν ιδίω ονόματι, δεν πρέπει να ληφθούν υπόψη εν προκειμένω (βλ. τη μνημονευόμενη στο σημείο 38 της παρούσας διατάξεως νομολογία).

49) Κατά συνέπεια, το Nejvyšší správní soud (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) εκτιμά ότι, στις επίμαχες πράξεις, στις οποίες άλλοι εταίροι ενήργησαν έναντι των πελατών, η αναιρεσείουσα δεν μπορούσε να είναι υποκείμενη στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/EK. Ωστόσο, στην προκειμένη περίπτωση, η εφαρμογή των ειδικών ρυθμίσεων του τσεχικού δικαίου, βάσει των οποίων η αναιρεσείουσα είναι υπόχρεη για την καταβολή του ΦΠΑ που αναλογεί στο σύνολο των επίμαχων πράξεων, αντιβαίνει στο άρθρο 193 της εν λόγω οδηγίας.

IV. Συμπεράσματα

50) Κατόπιν των ανωτέρω, το Nejvyšší správní soud (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) υποβάλλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

Είναι συμβατή με την οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, και ιδίως με το άρθρο 9, παράγραφος 1, και το άρθρο 193 της εν λόγω οδηγίας, η επίμαχη στην υπό κρίση υπόθεση κατάσταση κατά την οποία, βάσει των ειδικών εθνικών ρυθμίσεων περί του φόρου προστιθέμενης αξίας για τις καλούμενες «αστικές εταιρίες» (ενώσεις προσώπων χωρίς νομική προσωπικότητα), ο καλούμενος «εντεταλμένος εταίρος» υποχρεούται να καταβάλει τον φόρο για το σύνολο της εταιρίας, μολοντί άλλος εταίρος ενήργησε έναντι του τελικού πελάτη στο πλαίσιο της παροχής υπηρεσιών;

Εξαρτάται η συμβατότητα της ως άνω καταστάσεως με την οδηγία 2006/112/EK από το αν ο εν λόγω άλλος εταίρος κατά παράβαση των κανόνων που διέπουν τη λειτουργία της εταιρίας ενήργησε ιδίω ονόματι έναντι του τελικού πελάτη;

51) [...] [εθνικά διαδικαστικά ζητήματα]

[...]

[στοιχεία, ημερομηνία, υπογραφές]