

**Sag C-796/23****Anmodning om præjudiciel afgørelse****Dato for indlevering:**

21. december 2023

**Forelæggende ret:**

Nejvyšší správní soud (Tjekkiet)

**Afgørelse af:**

29. november 2023

**Kassationsappellanten:**

Česká síť s.r.o.

**Kassationsindstævnte:**

Odvolací finanční ředitelství (skatteappeldirektoratet)

---

**KENDELSE**

Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Den Tjekkiske Republik) har [udelades] i sagen mellem kassationsappellanten: **Česká síť** s.r.o., [udelades] Domažlice, [udelades] og kassationsindstævnte: **Odvolací finanční ředitelství** (skatteappeldirektoratet, Den Tjekkiske Republik), [udelades] i Brno, til prøvelse af kassationsindstævntes afgørelse af 14. december 2021, sagsnr. 47225/21/5300–21441–712772, inden for rammerne af en kassationsappel iværksat af kassationsappellanten til prøvelse af dommen afsagt af Krajský soud v Plzni (den regionale ret i Plzno, Den Tjekkiske Republik) af 31. januar 2023, sagsnr. 57 Af 4/2022-62,

**afsagt følgende kendelse:**

**I.** Den Europæiske Unions Domstol forelægges det følgende præjudicielle spørgsmål:

**Er Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, og navnlig direktivets artikel 9, stk. 1, og artikel 193 til hinder for, at pligten til at betale moms i henhold til særlige momsbestemmelser i national lovgivning, der finder anvendelse på**

**»selskaber« (sammenslutninger af personer uden status som juridisk person), for hele selskabet påhviler en såkaldt »udpeget selskabsdeltager«, selv om en anden selskabsdeltager har ageret over for slutkunden i forbindelse med levering af tjenesteydelser?**

**Er vurderingen af, hvorvidt direktiv 2006/112/EF er til hinder for den ovennævnte anvendelse af national lovgivning, afhængig af, hvorvidt den anden selskabsdeltager i selskabet har overskredet de i selskabet gældende adfærdsregler for handling i selskabsanliggender, og over for slutkunden har ageret i eget navn?**

**II.** [udelades] [proceduren ved de nationale retsinstanser]

### **Begrundelse:**

#### **I. Sagens genstand**

[1] Kassationsappellanten (i sagen ved Nejvyšší správní soud (øverste domstol for forvaltningsretlige sager) herefter »kassationsappellanten«) er et selskab med begrænset ansvar med hjemsted i Den Tjekkiske Republik. I november 2020 udstedte Finanční úřad pro Plzeňský kraj (den regionale skatte- og afgiftsmyndighed for Regionen Plzeň, Den Tjekkiske Republik, herunder »afgiftsmyndigheden«) i alt tolv afgiftsansættelser, hvorefter kassationsappellanten blev pålagt at betale merværdiafgift (moms) for afgiftsperioden fra januar til december 2017. For hver afgiftsperiode (hver måned i 2017) fastsatte afgiftsmyndigheden afgiften til 30 713 CZK (i alt 368 556 CZK) og pålagde kassationsappellanten at betale bøde (i alt 73 704 CZK). Kassationsappellanten indbragte klage til Odvolací finanční ředitelství (skatteappeldirektoratet, Den Tjekkiske Republik, kassationsindstævnte), men fik ikke medhold i klagen og efterfølgende fik ej heller medhold i retssagen ved den regionale ret. I øjeblikket er dennes kassationsappel under behandling ved Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager).

[2] Ved afgiftsmyndighedernes afgørelser og den regionale rets dom blev følgende faktiske omstændigheder lagt til grund. I 2017 samarbejdede kassationsappellanten med flere store virksomheder, der havde hjemsted i USA, som drev økonomisk virksomhed i Den Tjekkiske Republik gennem filialer (navnlig juridiske personer CESKA SIT OPTICS LLC, KDYNKY INTERNET LLC og CESKA SIT LLC). Samtlige juridiske personer (kassationsappellanten og tre amerikanske store virksomheder, eventuelt disses filialer i Den Tjekkiske Republik) leverede tjenesteydelser til slutkunder (hovedsageligt internetadgangstjeneste). Hver juridisk person tog sig i eget navn af en anden gruppe af kunder. Dermed opnåede hver juridisk person i 2017 indtægter fra levering af tjenesteydelser (for eksempel udgjorde årlige indtægter af de amerikanske selskabers filialer mellem 645 000 CZK og 748. CZK).

[3] Mellem kassationsappellanten og de amerikanske selskaber bestod imidlertid forbindelser, på grundlag af hvilke afgiftsmyndighederne og den

regionale domstol nåede frem til den konklusion, at der i virkeligheden bestod et de facto *selskab* (dvs. en sammenslutning af personer uden status som juridisk person) som omhandlet i § 2716 i zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (lov nr. 89/2012, den civile lovbog). Kassationsappellantens bestyrelsesmedlem og eneste selskabsdeltager var samtidig direktør for alle tre amerikanske juridiske persons filialer (den pågældende underskrev også i filialernes navn aftaledokumentation og angav ved denne lejlighed bl.a. visse af kassationsappellantens kontaktoplysninger, såsom et websted eller en e-mailadresse). Kassationsappellanten var således den eneste person, der i virkeligheden administrerede både kassationsappellanten og de tre omhandlede selskabers filialer. Allerede i årene 2009 og 2010 overførte kassationsappellanten uden vederlag over 170 af sine hidtidige kunder til filialer af de amerikanske selskaber. Kassationsappellanten sørgede for den nødvendige infrastruktur til filialerne og erhvervede selv kommunikationsudstyr (for eksempel var samtlige kunder tilsluttede internettet via det samme internetadgangspunkt). De amerikanske selskabers filialer havde til gengæld ingen materielle eller immaterielle aktiver og havde ingen lønomkostninger.

[4] Afgiftsmyndighederne anførte, at pligten til at betale moms i henhold til særlige regler i den tjekkiske momslov for selskaber i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i § 2716 i den civile lovbog, i relation til hele selskabet påhvilede kassationsappellanten i dens egenskab af en såkaldt »udpeget selskabsdeltager«. Med henblik på beregning af kassationsappellantens moms medregnede afgiftsmyndigheden således ved opgørelse af afgiftsgrundlaget såvel de afgiftspligtige transaktioner, som kassationsappellanten udførte i 2017, som indtægterne af selskabets filialer – selskabsdeltagerne.

[5] I sin kassationsappel har kassationsappellanten anfægtet en række delkonklusioner, der førte til afgørelserne om efteropkrævning af moms. Kassationsappellanten har bl.a. gjort gældende, at de særlige momsregler for de så kaldte selskaber, eventuelt for selskabsdeltagere i disse selskaber, i tjekkisk ret var i strid med Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, side 1). De tjekkiske lovbestemmelser har ført til, at afgiftsmyndigheden i forhold til kassationsappellanten traf afgørelser om efteropkrævning af moms ikke kun af salget, der var gennemført af kassationsappellanten selv, men af salget, der var gennemført af alle de enheder, som afgiftsmyndigheden identificerede som selskabsdeltagerne i selskabet. Kassationsappellanten har netop bestridt de afgørelser om efteropkrævning af moms, der angår moms af salget, der var udført af de amerikanske selskabers filialer, som ifølge afgiftsmyndighederne handlede som deltagerne i selskabet.

[6] Modparten bestrider denne argumentation. Ifølge modparten var de særlige regler om moms for selskaber ikke i strid med EU-lovgivning. Grunden til at lovgiver ophævede de tidligere gældende bestemmelser var ikke, at disse regler var i strid med EU-lovgivning, men at der var problemer med deres anvendelse.

## II. Anførte EU-retlige og nationale forskrifter

*EU-retten*

[7] I henhold til artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112/EF forstås ved »afgiftspligtig person« enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. I henhold til den samme bestemmelse af direktivet omfatter »økonomisk virksomhed« alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

[8] I henhold til artikel 11 i direktiv 2006/112/EF kan hver enkelt medlemsstat efter høring af Det Rådgivende Udvalg vedrørende Merværdiafgift, betragte personer, der er etableret på samme medlemsstats område, og som i retlig forstand er selvstændige, men finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspligtig person. En medlemsstat, som gør brug af den i stk. 1 omhandlede mulighed, kan træffe de nødvendige foranstaltninger for at forebygge momssvig eller momsunddragelse ved anvendelsen af denne mulighed.

[9] I henhold til artikel 28 i direktiv 2006/112/EF, når en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, men for tredjemands regning, optræder som formidler i forbindelse med en ydelse, anses han for selv at have modtaget og leveret den pågældende ydelse.

[10] I henhold til artikel 193 i direktiv 2006/112/EF påhviler momsen den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer eller ydelser, bortset fra de tilfælde, hvor afgiften påhviler en anden person i medfør af artikel 194-199 og artikel 202. Mulighed for afgiftsfritagelse fremgår af artikel 282-292 i direktiv 2006/112/EF. I henhold til artikel 287 i direktiv 2006/112/EF kan medlemsstater, som er tiltrådt efter den 1. januar 1978, indrømme afgiftsfritagelse til afgiftspligtige personer, hvis årlige omsætning højst er lig med modværdien i national valuta af følgende beløb beregnet på grundlag af kursen på dagen for deres tiltrædelse. I henhold til direktivets artikel 287, nr. 7, udgør beløbet for Den Tjekkiske Republiks vedkommende højst 35 000 EUR.

*Tjekkisk lovgivning – definition af et selskab*

[11] Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (lov nr. 89/2012, den civile lovbog) fastsætter i § 2716 ff. regler om et »selskab«, dvs. en sammenslutning af enkeltpersoner, der ikke har status af juridisk person (der er tale om en traditionel romerretlig institution, på latin »societas«). I henhold til den civile lovbogs § 2716, stk. 1, stiftes et selskab ved at flere enkeltpersoner indgår en aftale og derved forpligter sig til at slutte sig sammen og handle i fællesskab eller til gavn for en fælles sag. Der stilles ikke et krav om, at aftalen om selskabsstiftelse udarbejdes på skrift, for at stiftelsen er gyldig.

[12] I henhold til den civile lovbogs § 2719, stk. 1, bliver pengemidler, forbrugsvarer og artsbestemte løsøre, der er blevet indskudt i et selskab, genstand for sameje mellem de selskabsdeltagere, der har indskudt disse i selskabet. Der opstår sameje om øvrige genstande mellem selskabsdeltagerne kun hvis disse genstande er blevet værdiansat i pengebeløb. Selskabsdeltagernes anparter ansættes på grundlag af en pro rata-sats for værdien af de aktiver, som hver enkelt selskabsdeltager har tilført selskabet.

[13] For så vidt angår beslutninger i selskabets anliggender, jf. den civile lovbogs § 2729, stk. 1, træffes beslutninger med stemmeflertal. Hver selskabsdeltager har én stemme. Hvad angår selskabets ledelse fremgår det af den civile lovbogs § 2730 bl.a., at selskabsdeltagerne kan fordele beføjelserne til at forvalte fælles anliggender på en måde, som de finder passende. Har de undladt at gøre det, skal hver selskabsdeltager anses for befuldmægtiget af de øvrige med henblik på at handle i disse sager. I henhold til den civile lovbogs § 2731, stk. 1, kan selskabsdeltagerne overlade forvaltningen af fælles anliggender til en person, som de selv har valgt blandt selskabsdeltagerne, eller til en tredjemand.

[14] For så vidt angår selskabsdeltagernes indbyrdes forhold fremgår det navnlig af den civile lovbogs § 2727, stk. 1, at en selskabsdeltager ikke kan uden de øvrige selskabsdeltageres samtykke for egen eller andres regning foretage handlinger af konkurrencemæssig karakter i forhold til det fælles formål. Hvis dette er tilfældet, kan de øvrige selskabsdeltagere kræve, at denne selskabsdeltager afholder sig fra disse handlinger. Hvis selskabsdeltageren har handlet for egen regning, kan de øvrige selskabsdeltagere i henhold til den civile lovbogs § 2727, stk. 2, anmode om, at den pågældende selskabsdeltager anerkender, at den har handlet for en fælles regning. Hvis selskabsdeltageren har handlet for andres regning, kan de øvrige selskabsdeltagere anmode om, at kravet om vederlag overdrages til dem for fælles regning, eller at det udbetalte vederlag udleveres til dem. Disse beføjelser ophører, såfremt de ikke er blevet udøvet i løbet af tre måneder efter den dag, hvor erhvervsdrivende blev bekendt med handlingen, dog senest et år efter den dag, hvor handlingen fandt sted.

[15] De vigtigste bestemmelser, der finder anvendelse i den foreliggende sag, er bestemmelserne om selskabsdeltagernes rettigheder og forpligtelser i forhold til tredjemand. Det fremgår af den civile lovbogs § 2736 bl.a., at selskabsdeltagerne hæfter solidarisk over for tredjemand for den gæld, der er opstået som følge af den fælles aktivitet. I henhold til § 2737 anses selskabsdeltageren, der handler med tredjemand til varetagelse af et fælles anliggende, som befuldmægtiget af alle selskabsdeltagerne. Hvis selskabsdeltagerne aftaler andet, kan dette ikke gøres gældende over for tredjemand, der er i god tro. Hvis selskabsdeltageren har handlet med tredjemand til varetagelse af et fælles anliggende i eget navn, kan de øvrige selskabsdeltagere udøve de heraf følgende rettigheder, men tredjemand er alene forpligtet over for den selskabsdeltager, der har indgået retshandlen med tredjemand. har ageret pågældende har handlet med. Dette gælder dog ikke, hvis tredjemand var bekendt med, at den pågældende selskabsdeltager har handlet på vegne af selskabet.



*Tjekkisk lovgivning – afgiftsretlige bestemmelser*

[16] Afgifts- og skattelovgivningen har indeholdt henvisninger til de privatretlige regler om selskaber. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (lov nr. 235/2004 om merværdiafgift, herefter »momsloven«) fastsatte indtil den 30. juni 2017 en særlig momsordning for afgiftspligtige selskabsdeltagere i et selskab jf. den civile lovbogs § 2716. Frem til den 30. juni 2017 var det den eneste mulige momsordning for disse selskaber. Med virkning fra den 1. juli 2017 blev momsloven ændret ved ændringslov nr. 170/2017 og særordningen for disse selskaber blev ophævet. Siden denne ændring blev vedtaget, har hver selskabsdeltager handlet i eget navn i momsanliggender i henhold til momslovens almindelige bestemmelser. Med hjemmel i en overgangsbestemmelse i ændringsloven var det imidlertid muligt at anvende den forrige særlige momsordning for selskaber frem til udgangen af 2018. Det fremgår af bemærkninger til ændringslov nr. 170/2017, at den dengang gældende ordning muligvis var i strid med direktiv 2006/112/EF. Af bemærkningerne fremgår det, at denne lovændring har til formål at »tilpasse momsloven til merværdiafgiftsdirektivet og de almindelige principper for merværdiafgift«. Det fremgår dog ikke af bemærkningerne, hvori den (angivelige) uforenelighed mellem momsloven og direktivet nærmere består.

[17] I henhold til momslovens § 5, stk. 1, forstås ved »afgiftspligtig person« en person, der udøver økonomisk virksomhed selvstændigt eller i fællesskab med andre. Ved »afgiftspligtig person« forstås desuden en juridisk person, der ikke er stiftet eller oprettet med henblik på udøvelsen af økonomisk virksomhed, såfremt den udøver økonomisk virksomhed. Den afgiftspligtige person bliver som regel pligtig til at betale moms, når den afgiftspligtige person i overensstemmelse med momslovens § 6, stk. 1, i de umiddelbart foregående 12 på hinanden følgende kalendermåneder har haft omsætning, der overstiger et vist beløb (på det tidspunkt, hvor kassationsinstævnte traf sin afgørelse, var der tale om en million [tjekkiske] kroner). Af de særlige bestemmelser for selskaber, som redegøres for nedenfor, fremgik også andre »veje« til at opnå status som momspligtig person og forpligtelser, der var forskellige fra dem, der gjaldt for almindelige momspligtige personer.

[18] De særlige bestemmelser for selskaber adskilte sig også fra momsreglerne for en gruppe af såkaldte kapitalforbundne personer eller som på en anden måde er nært knyttet til hinanden (der er tale om den gruppe af afgiftspligtige personer, der er omfattet af momslovens § 5a ff., som gennemfører artikel 11 i direktiv 2006/112/EF). Det fremgår tydeligt af momslovens § 5a, stk. 1, at »et medlem i gruppen ikke på samme tid må være en selskabsdeltager i et selskab« – det var således ikke muligt samtidig at være selskabsdeltager i »selskabet« og et gruppemedlem. **Det skal understreges, at afgiftsmyndighederne ikke hævder, at kassationsappellanten var medlem af en sådan gruppe.**

[19] For så vidt angår de særlige bestemmelser om moms for selskaber havde momsloven i den affattelse, der finder anvendelse i den foreliggende sag, følgende ordlyd (nedenfor redegøres der kun for de vigtigste bestemmelser).

[20] Ved beregning af omsætningen i momsmæssig henseende i henhold til momslovens § 4a, stk. 3, gjaldt en regel om, at følgende poster indgik i omsætningen for en afgiftspligtig selskabsdeltager i et selskab, i forbindelse med hvilket der blev udført transaktioner, der gav ret til fradrag af afgiften, navnlig a) denne persons egen omsætning uden for selskabet, og b) hele selskabets omsætning.

[21] Der fandtes også en specifik regel om identifikation af den momspligtige person. I henhold til momslovens § 6a var en afgiftspligtig person momspligtig, når a) den afgiftspligtige person var selskabsdeltager i et selskab, i forbindelse med hvilket der var foretaget transaktioner, der gav ret til fradrag, fra det tidspunkt, hvor en af de øvrige selskabsdeltagere blev momspligtig, medmindre den pågældende afgiftspligtige person blev momspligtig på et tidligere tidspunkt i henhold til denne lov, b) den afgiftspligtige person blev selskabsdeltager i et selskab, i forbindelse med hvilket der var foretaget transaktioner, der gav ret til fradrag i fællesskab med den momspligtige, fra det tidspunkt, hvor den pågældende afgiftspligtige person blev selskabsdeltager i selskabet. Den momspligtige person var i henhold til momslovens § 94, stk. 2, forpligtet til at indgive en ansøgning om registrering som momspligtig inden for 15 dage fra den dag, hvor den pågældende afgiftspligtige person blev momspligtig. Det fremgik af momslovens § 95, at hvis en afgiftspligtig person, der var selskabsdeltager i et selskab, blev momspligtig, var den pågældende afgiftspligtige person forpligtet til at orientere de øvrige selskabsdeltagere i selskabet herom inden for 15 dage fra den dag, hvor den pågældende blev momspligtig.

[22] Det fremgår af momslovens § 100, stk. 4, at momspligtige personer, der er selskabsdeltagere i samme selskab, er forpligtede til at føre et særskilt momsregnskab med hensyn til den virksomhed, med hensyn til hvilken de har tilsluttet sig selskabet. Dette regnskab føres på selskabets vegne af den udpegede selskabsdeltager, der for selskabets regning varetager alle de forpligtelser og udøver rettigheder, som fremgår af denne lov til de øvrige selskabsdeltagere. Desuden bestemte momslovens § 101b, stk. 2, at den momspligtige person, der i egenskab af den udpegede selskabsdeltager fører et momsregnskab på selskabets vegne, har pligt til i sin afgiftsangivelse at angive de transaktioner, der giver ret til fradrag af afgiften, og afgiften på egne aktiviteter, samt transaktioner, der giver ret til fradrag af afgiften, og afgiften på aktiviteter for hele selskabet. De øvrige selskabsdeltagere angiver i deres afgiftsangivelser alene transaktioner, der giver ret til fradrag af afgiften, og afgiften på deres egne aktiviteter.

[23] Det skal supplerende oplyses, at den udpegede selskabsdeltagers rolle også kom til udtryk i forbindelse med udøvelsen af fradragsretten. I overensstemmelse med hovedprincippet, der fremgår af momslovens § 74, stk. 7, var det netop den

udpegede selskabsdeltager, der udøvede fradragsretten med hensyn til de momspligtige transaktioner, der var udført som led i selskabets virksomhed.

### III. Analyse af det præjudicielle spørgsmål

[24] Den øverste domstol i forvaltningsretlige sager finder det hensigtsmæssigt at fremsætte to bemærkninger inden der foretages en nærmere undersøgelse af selve det præjudicielle spørgsmål.

[25] For det første opstår der et logisk spørgsmål, om den situation, som kassationsappellanten befandt sig i, kan kvalificeres som et »selskab« som omhandlet i den civile lovbogs § 2716. I kassationsappelskriftet har kassationsappellanten bestridt, at selskabets samarbejde med de amerikanske selskaber opfyldte selskabets kriterier. Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) har imidlertid fundet frem til den foreløbige konklusion, at selskabet i retlig henseende var et selskab i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i den civile retsbogs § 2716. Kassationsappellantens samarbejdsmodel har allerede været genstand for Nejvyšší správní soudu (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) efterprøvelse og denne ret har under alle omstændigheder konkluderet, at strukturen af den økonomiske virksomhed opfyldte selskabets kriterier som omhandlet i den civile lovbogs § 2716 (det handlede om kassationsappellantens afgifts- og skattegæld vedrørende andre afregningsperioder eller om øvrige selskabsdeltageres afgifts- og skattegæld, se for eksempel dom af 10.5.2022, sagsnr. 10 Afs 137/2020–69, præmis 16 ff., af 15.2.2023, sagsnr. 6 Afs 331/2021–61, præmis 18 og 19).

[26] For det andet har modparten forud for forelæggelsen af det præjudicielle spørgsmål bestridt, at Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) overhovedet kan tage kassationsappellantens anbringende om modstrid mellem tjekkisk lovgivning og EU-lovgivningen under realitetsbehandling. Ifølge modparten har kassationsappellanten gjort dette anbringende gældende for første gang i kassationsappelskriftet og anbringendet bør derfor afvises fra realitetsbehandling. Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) er dog kommet til den konklusion, at den problemstilling kan tages under realitetsbehandling. Eftersom den regionale ret anvendte de omstridte bestemmelser i national lovgivning til prøvelse af kassationsappellantens anbringende, er spørgsmålet i det væsentlige, hvorvidt den regionale ret har anvendt en korrekt bestemmelse. Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) skal behandle dette spørgsmål i hvert tilfælde af kassationsappel, herunder af egen drift.

[27] Med hensyn til analysen af det forelagte præjudicielle spørgsmål har den forelæggende ret fastslået følgende.

[28] Momsloven indeholdt flere omtvistede bestemmelser. For det første var det ikke alene på grund af egen økonomisk virksomhed eller egen omsætning, at en selskabsdeltager i et selskab i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i den civile



lovbogs § 2716, fik status som momspligtig. Selskabsdeltagerens betalingspligt var også afhængig af hele selskabets omsætning (momslovens § 4a, stk. 3), eller af, hvorvidt en anden selskabsdeltager fik status som momspligtig. For det andet var rollen som den såkaldte udpegede selskabsdeltager afgørende for selskabet. Den udpegede selskabsdeltager skulle nemlig på selskabets vegne varetage samtlige forpligtelser, herunder pligten til at indbetale momsens nettobeløb for hele selskabet.

[29] I den foreliggende sag nåede afgiftsmyndighederne frem til den konklusion, at selskabet bestod (det var en berettiget konklusion af afgiftsmyndighederne, eftersom et selskabs beståen ikke er betinget af, at der findes en skriftlig aftale [om et selskabs stiftelse]). Kassationsappellanten har til gengæld bestridt, at selskabet til enhver tid bestod. Af samme grunde identificerede afgiftsmyndighederne ligeledes den udpegede selskabsdeltager – i den foreliggende sag kassationsappellanten. Afgiftsmyndighederne lagde i den henseende vægt på kassationsappellantens rolle i selskabet (jf. punkt 3 ovenfor). Det er netop i forhold til kassationsappellanten, at afgiftsmyndighederne udstedte afgiftsansættelser og efteropkrævninger med hensyn til hele selskabet.

[30] Det er kassationsappellantens opfattelse, at der er modstrid mellem de særlige bestemmelser i den tjekkiske momslov og direktiv 2006/112/EF, der består i, at kassationsappellanten i egenskab af person udpeget af afgiftsmyndighederne (udpeget selskabsdeltager) ikke kun skal betale moms af sine egne transaktioner, men også af transaktioner, der er foretaget af andre personer, som afgiftsmyndighederne anser for selskabsdeltagerne i selskabet (disse transaktioner er genstand for tvisten i den foreliggende sag). Kassationsappellanten har principielt gjort gældende, at for så vidt angår andre personers transaktioner skal disse andre personer anses som afgiftspligtige. Og netop disse andre personer skal betale momsen i overensstemmelse med direktivets artikel 193. Kassationsappellanten har gjort gældende, at denne skal anses som afgiftspligtig person som omhandlet i direktivets artikel 9, stk. 1, alene med hensyn til kassationsappellantens egne virksomhed, og som betalingspligtig for moms udelukkende af de transaktioner, som denne selv har gennemført.

[31] Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) deler kassationsappellantens betænkeligheder. Ifølge denne ret burde kassationsappellanten ikke have været betalingspligtig for momsen af transaktioner, der var gennemført mellem andre personer og slutkunder, på trods af, at kassationsappellanten og de andre personer dannede et selskab som omhandlet i den civile lovbooks § 2716. Retten finder det imidlertid nødvendigt at få dette synspunkt bekræftet.

[32] I princippet er en afgiftspligtig person som omhandlet i artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112/EF pligtig at betale moms af sin økonomisk virksomhed i overensstemmelse med direktivets artikel 193. Momsloven har imidlertid overdraget ansvar for betaling af moms med hensyn til hele selskabet undtagelsesfrit til den udpegede selskabsdeltager – i den foreliggende sag

kassationsappellanten. Såfremt den udpegede selskabsdeltager er betalingspligtig for momsen af transaktioner uden samtidig at være afgiftspligtig person som omhandlet i artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112/EF i relation til disse transaktioner, er den udpegede selskabsdeltagers ansvar for betaling af moms af disse transaktioner ifølge den øverste ret i forvaltningsretlige sager i strid med direktivets artikel 193.

[33] I den omhandlede sag er det dermed afgørende at fastslå, hvem der i relation til de omtvistede transaktioner mellem de øvrige deltagere i selskabet og slutkunderne (dvs. transaktioner, som kassationsappellanten bestrider at have været momspligtig af) er den afgiftspligtige person som omhandlet i artikel 9 i direktiv 2006/112/EF. Subsidiært skal det ligeledes undersøges, om direktivets artikel 28 ikke finder anvendelse for så vidt som der i den foreliggende sag er tale om en tjenesteydelse.

[34] Med direktiv 2006/112/EF tilsigtes det at indføre et fælles momssystem. Derfor indrømmer direktivet denne afgift et meget vidt anvendelsesområde. Det er med henblik på en ensartet anvendelse af direktivet vigtigt, at de begreber, der definerer dette anvendelsesområde, såsom afgiftspligtige transaktioner, afgiftspligtige personer og økonomisk virksomhed, undergives en selvstændig og ensartet fortolkning, (dom af 29.9.2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, præmis 26).

[35] Som afgiftspligtig person anses i henhold til artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112/EF enhver person, der opfylder de øvrige betingelser i bestemmelsen. Direktivets artikel 9, stk. 1, indeholder således en bred definition af begrebet afgiftspligtig person. Afgiftspligtige personer kan være alle fysiske og juridiske personer, offentlige og private personer samt enheder, der ikke er juridiske personer. Det afgørende er, at disse personer eller enheder selvstændigt udøver deres økonomiske virksomhed. (dom af 16.9.2020, Valstybinė mokesčių inspekcija, C-312/19, EU:C:2020:711, præmis 39, 40).

[36] Økonomisk virksomhed udøves selvstændigt, hvis den pågældende person udøver økonomisk virksomhed i eget navn, for egen regning og på eget ansvar, og den pågældende selv bærer den økonomiske risiko, der er forbundet med udøvelsen af denne virksomhed (jf. den ovenfor citerede dom i sagen Valstybinė mokesčių inspekcija, C-312/19, præmis 41, eller af 12.10.2016, Nigl m.fl., C-340/15, EU:C:2016:764, præmis 28).

[37] Disse kriterier skaber retssikkerhed, således at erhververen lovligt kan udøve den erhververen tilkommende fradragsret. Med henblik herpå skal erhververen modtage en faktura med angivelse af den afgiftspligtiges fulde navn og adresse i henhold til artikel 226, stk. 5, i direktiv 2006/112/EF. Erhververen kan kontrollere data på fakturaen forudsat at den i forvejen fik kendskab til identiteten af den afgiftspligtige person, som erhververen har handlet med (jf. generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse af 23.4.2020, Valstybinė mokesčių inspekcija, C-312/19, EU:C:2020:310, punkt 41).

[38] Det forhold, at der er et vist samarbejde mellem enheder, der kan være afgiftspligtige personer i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112/EF, er ikke til hinder for at anse disse enheder som selvstændige eller vurdere, at de selvstændigt udøver økonomisk virksomhed (jf. den ovenfor citerede dom i sagen Nigl, C-340/15, præmis 31, jf. ligeledes generaladvokat Szpunars forslag til afgørelse af 30.6.2016 i samme sag, EU:C:2016:505, punkt 21, hvori generaladvokaten anførte, at selv et *snævert* samarbejde ikke nødvendigvis skal være udtryk for, at en anden enhed er underordnet).

[39] Det fremgår i øvrigt af Domstolens praksis, at i tilfælde, hvor et medlem af en sammenslutning agerer over for kunder (indgår aftaler) i eget navn, uden på nogen som helst måde at nævne denne sammenslutning eller dennes øvrige medlemmer, er indholdet af en sammenslutningsaftale af mindre relevans (sammenslutning svarer til selskab i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i § 2716 i den tjekkiske civile lovbog, idet begge begreber er afledt af det romerretlige begreb »societas«). Domstolen anså for eksempel en partner i et forretningspartnerskab, som i eget navn indgik aftaler om salg af fast ejendom og over for tredjeperson agerede uden at nævne det pågældende partnerskab eller den anden partners identitet, som en afgiftspligtig person som omhandlet i direktivets artikel 9, stk. 1. Hverken den omstændighed, at den anden partner i væsentlig grad finansierede købet af fast ejendom, eller at væsentlige beslutninger angående den økonomiske virksomhed blev truffet af begge partnere i fællesskab kunne ændre den vurdering (jf. dommen i sagen Valstybinė daň inspekcija, C-312/19, præmis 43–48). Domstolen anså ligeledes en partner i en sammenslutningsaftale, der var angivet i en aftale om salg af fast ejendom, uanset at salg af fast ejendom var en del af de kontraherende parts fælles forpligtelser i henhold til sammenslutningsaftalen i den pågældende sag, som en afgiftspligtig person (jf. dom af 13.2.2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, præmis 74–77).

[40] I tilfælde af levering af tjenesteydelser kan den afgiftspligtige persons identitet også fastslås på baggrund af artikel 28 i direktiv 2006/112/EF. Artikel 28 skaber en retlig fiktion om to identiske tjenesteydelser, der leveres efter hinanden. Det antages, at den erhvervsdrivende, der optræder som formidler ved leveringen af tjenesteydelserne, og som er kommissionær, anses for først at have modtaget de omhandlede tjenesteydelser fra den erhvervsdrivende, for hvis regning denne handler, og som er kommittent, før den pågældende anses for dernæst selv at levere disse tjenesteydelser til kunden (dom af 4.5.2017, Kommissionen mod Luxembourg, C-274/15, EU:C:2017:333, præmis 86). Forudsætningen for anvendelse af artikel 28 er, at der foreligger en fuldmagt, i henhold til hvilken kommissionæren for kommittentens regning medvirker ved levering af tjenesteydelser, og for det andet, at leveringen af tjenesteydelser, som er erhvervet af kommissionæren, og leveringen af tjenesteydelser, der er solgt eller overdraget til kommittenten, er identiske (dom af 12.11.2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, præmis 51).

[41] Ifølge Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) kan det imidlertid ikke i den foreliggende sag udledes, at der foreligger nogen form for fuldmagt som omhandlet i artikel 28 i direktiv 2006/112/EF. Selskab i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i § 2716 i den civile lovbog, kan ikke uden videre sidestilles med et forhold mellem kommissionæren og kommittenten.

[42] Med hensyn til de omtvistede transaktioner var det ikke kassationsappellanten men til gengæld de øvrige selskabsdeltagere i selskabet, der agerede over for slutkunderne. Den tjekkiske ret fastsætter ikke, at et selskab i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i § 2716 i den civile lovbog, direkte kan være en afgiftspligtig person. Som følge af konklusionen om, at selskabet bestod, kunne bestemmelserne om en gruppe af afgiftspligtige personer *ikke* finde anvendelse, og afgiftsmyndighederne ej hellere hævdede, at disse bestemmelser skulle have fundet anvendelse (jf. punkt [18] ovenfor).

[43] Ifølge Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) skal de øvrige selskabsdeltagere i selskabet, der agerede over for kunderne, og ikke kassationsappellanten, anses som afgiftspligtige personer af disse transaktioner. Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) er imidlertid kommet i tvivl om, hvorvidt denne konklusion kan drages allerede på grundlag af oplysningerne om, hvilken selskabsdeltager der agerede over for kunderne i den pågældende transaktion, eller det er nødvendigt at foretage en nærmere undersøgelse af faktiske omstændigheder, under hvilke den pågældende transaktion foregik (navnlig den omstændighed, at de øvrige selskabsdeltagere i princippet handlede i eget navn).

[44] Som allerede anført ovenfor er den foreliggende sag speciel, da afgiftsmyndighederne først efterfølgende [på baggrund af vurderingen af samarbejdsmodellen] konkluderede, at selskabet bestod. Der findes i den foreliggende sag ingen skriftlig sammenslutningsaftale, som kunne bidrage til at fastslå, hvordan selskabsdeltagerne har defineret deres indbyrdes rettigheder og pligter i selskabet. Når ikke andet er aftalt skal den forelæggende ret derfor lægge til grund, at selskabet skulle fungere nøjagtigt som det fremgår af de ovennævnte bestemmelser i den civile lovbogs § 2716 ff.

[45] For så vidt angår de omtvistede transaktioner var der altid en selskabsdeltager, og ikke kassationsappellanten selv, der agerede over for slutkunden. I tilfælde af, at *én* af selskabsdeltagerne agerer udadtil i en fælles sag, vil den i § 2737, stk. 1, i den civile lovbog nævnte standardfremgangsmåde normalt finde anvendelse (idet denne fremgangsmåde i begrænset omfang kan fraviges, men kun i kraft af en sammenslutningsaftale, der ikke findes i den foreliggende sag). Hvis selskabsdeltager agerer i overensstemmelse med denne fremgangsmåde, handler den i en fælles sag som samtlige selskabsdeltageres befuldmægtigede på grundlag af en fuldmagt, som selskabsdeltagerne har meddelt ham (og som selskabsdeltagerne er nødt til at meddele den pågældende, idet hvervinstitutionen selv ikke omfatter repræsentation). Denne selskabsdeltager handler derved *i alle selskabsdeltagernes navn og for alle selskabsdeltagernes*

*regning*, og dennes handlinger fører til solidarisk hæftelse af alle selskabsdeltagerne i henhold til den civile lovbogs § 2736.

[46] Den i den civile lovbogs § 2737, stk. 1, beskrevne fremgangsmåde er ikke den eneste, hvorpå selskabsdeltagere kan handle i selskabsanliggender. For eksempel, hvis *samtlige* selskabsdeltagerne handler i fællesskab, vil deres handlinger føre til samme resultat – stiftelsen af solidarisk hæftelse af samtlige selskabsdeltagerne. De tilfælde, hvor *én enkelt* selskabsdeltagers handling kan føre til *et resultat*, der er bindende for alle selskabsdeltagerne, kan imidlertid være forskellige. Bortset fra den standardfremgangsmåde i henhold til § 2737, stk. 1, kan en af selskabsdeltagerne ved første omgang handle i eget navn og på egen regning (dvs. uden for selskabet). De øvrige selskabsdeltagere kan efterfølgende anerkende og overtage dennes handel. Forskellen mellem fremgangsmåden efter § 2737, stk. 1, og den netop beskrevne procedure består i det omfang, hvori den pågældende selskabsdeltager handler *selvstændigt*. I det første tilfælde er selskabsdeltageren på en vis måde forbundet med de øvrige selskabsdeltagere, hvorimod den i det andet tilfælde i starten handler i princippet selvstændigt. Det kan have betydning for identifikation af den afgiftspligtige person på baggrund af *selvstændighedskriteriet* som omhandlet i direktivets artikel 9, stk. 1. Den i den civile lovbogs § 2737, stk. 1, beskrevne fremgangsmåde er *den mindst selvstændige* fremgangsmåde, hvorpå en af selskabsdeltagerne kan handle i et fælles anliggende.

[47] Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) er kommet i tvivl om, hvorvidt det er tilstrækkeligt at støtte sig udelukkende på den omstændighed, at der altid kun var én af selskabsdeltagerne, der i de omtvistede transaktioner agerede over for slutkunderne. Ifølge den forelæggende ret skal det derfor undersøges, hvordan de juridiske personer, der var selskabsdeltagere i selskabet, agerede over for slutkunderne. Det fremgår af de administrative sagsakter, at de øvrige selskabsdeltagere (gennem deres filialer) agerede over for slutkunderne i eget navn. Kassationsappellanten indgik ikke aftaler om levering af tjenesteydelser. Den omstændighed, at visse af kassationsappellantens kontaktoplysninger var angivet i aftaledokumentationen (jf. punkt [3] ovenfor) kan ifølge den forelæggende ret ikke føre til et andet resultat. Af de administrative sagsakter fremgår det ej heller, at kassationsappellanten var nævnt i de aftaler, som de øvrige selskabsdeltagere indgik med kunderne, eller i forbindelse med øvrige kontakter med kunderne, således at det kunne sidestilles med angivelsen af kassationsappellanten som selskabsdeltager.

[48] Af de i sagen foreliggende omstændigheder kan udledes, at det var kassationsappellanten, og ikke de øvrige selskabsdeltagere, der havde afgørende rolle for så vidt angik sikringen af den nødvendige infrastruktur og forbindelseskapacitet. Henset til personlige forbindelser selskabsdeltagerne imellem var deres handlinger sandsynligvis koordinerede. Imidlertid er der ifølge denne ret tale om i princippet selskabets indre anliggender, som i lyset af den omstændighed, at selskabsdeltagerne handlede i eget navn, må betragtes som



mindre relevante i den foreliggende sag (se punkt 38 ovenfor og den deri nævnte retspraksis).

[49] Det er Nejvyšší správní souds (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) opfattelse, at kassationsappellanten ikke skulle anses som afgiftspligtig person som omhandlet i artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112/EF i relation til de omtvistede transaktioner, når øvrige selskabsdeltagere i selskabet agerede over for kunderne. I så tilfælde er anvendelsen af særlige regler i tjekkisk lovgivning, hvorefter kassationsappellanten er betalingspligtig for moms af de samtlige omtvistede transaktioner, i strid med dette direktivs artikel 193.

#### IV. Konklusioner

[50] På denne baggrund forelægger Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) for Den Europæiske Unions Domstol det følgende præjudicielle spørgsmål:

**Er Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, og navnlig direktivets artikel 9, stk. 1, og artikel 193 til hinder for, at pligten til at betale moms i henhold til særlige momsbestemmelser i national lovgivning, der finder anvendelse på »selskaber« (sammenslutninger af personer uden status som juridisk person), for hele selskabet påhviler en såkaldt »udpeget selskabsdeltager«, selv om en anden selskabsdeltager har ageret over for slutkunden i forbindelse med levering af tjenesteydelser?**

**Er vurderingen af, hvorvidt direktiv 2006/112/EF er til hinder for den ovennævnte anvendelse af national lovgivning, afhængig af, hvorvidt den anden selskabsdeltager i selskabet har overskredet de i selskabet gældende adfærdsregler for handling i selskabsanliggender, og over for slutkunden har ageret i eget navn?**

[51] [udelades] [proceduren ved de nationale retsinstanser]

[udelades]

[vejledning, data, underskrifter]