

Affaire C-796/23**Demande de décision préjudicielle****Date de dépôt :**

21 décembre 2023

Juridiction de renvoi :

Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême, République tchèque)

Date de la décision de renvoi :

29 novembre 2023

Partie requérante :

Česká síť s.r.o.

Partie défenderesse :

Odvolací finanční ředitelství (Direction d'appel des impôts, République tchèque)

ORDONNANCE

Le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême, République tchèque ; ci-après la « juridiction de renvoi ») [OMISSIS], dans l'affaire opposant la partie requérante : **Česká síť** s.r.o., [OMISSIS] Domažlice (ci-après la « requérante »), [OMISSIS] à la partie défenderesse : **Odvolací finanční ředitelství** (Direction d'appel des impôts, République tchèque) [OMISSIS] Brno (ci-après la « défenderesse »), ayant pour objet la décision de la défenderesse du 14 décembre 2021, réf. 47225/21/5300-21441-712772, dans le cadre du pourvoi en cassation introduit par la requérante contre l'arrêt du Krajský soud v Plzni (cour régionale de Plzeň, République tchèque) du 31 janvier 2023, réf. 57 Af 4/2022-62, a rendu la

décision suivante :

I. La question préjudicielle suivante **est déférée** à la Cour :

La situation dans laquelle, en vertu d'une réglementation nationale spéciale en matière de taxe sur la valeur ajoutée applicable aux entités

dites « sociétés » (associations de personnes sans personnalité juridique), la personne dite « associé délégué » est redevable de la TVA pour l'ensemble de la « société », alors que c'est un autre associé qui a traité avec le client final pour la prestation de services, est-elle conforme à la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, en particulier à son article 9, paragraphe 1, et à son article 193 ?

La conformité de cette situation avec la directive 2006/112 dépend-elle du fait que cet autre associé s'est écarté des règles applicables aux actes concernant les affaires de la « société » et a traité avec le client final en son nom propre ?

II. [OMISSIS] [procédure nationale]

Motivation :

I. L'objet de la procédure

[1] La requérante (requérante en cassation devant la juridiction de renvoi) est une société à responsabilité limitée dont le siège se trouve en République tchèque. Le Finanční úřad pro Plzeňský kraj (Bureau des impôts de la région administrative de Plzeň, République tchèque ; ci-après l'« administration fiscale ») a émis en novembre 2020 un total de douze avis de redressement à l'attention de la requérante concernant la TVA pour les périodes d'imposition allant de janvier à décembre 2017. Pour chaque période d'imposition (chaque mois de l'année 2017), l'administration fiscale a fixé l'impôt à hauteur d'un montant de 30 713 CZK (soit au total 368 556 CZK), et elle a condamné la requérante au paiement d'une amende (d'un montant total de 73 704 CZK). La requérante a saisi la défenderesse d'un recours hiérarchique qui a été rejeté, puis a introduit un recours devant le Krajský soud v Plzni (cour régionale de Plzeň, République tchèque ; ci-après la « cour régionale ») dont elle a également été déboutée. Elle a ensuite introduit le présent pourvoi en cassation devant la juridiction de renvoi.

[2] Les décisions des autorités fiscales et de la cour régionale sont fondées sur les éléments suivants. En 2017, la requérante a coopéré avec plusieurs sociétés commerciales dont le siège se trouve aux États-Unis (ci-après les « sociétés américaines ») qui opéraient en République tchèque par l'intermédiaire de succursales (il s'agissait des personnes morales CESKA SIT OPTICS LLC, KDYNKY INTERNET LLC et CESKA SIT LLC). Toutes les personnes morales (la requérante et les trois sociétés américaines, ou plus précisément leurs succursales opérant en République tchèque) fournissaient des services à des clients finaux (principalement des connexions à internet). Chacune des personnes morales traitait avec son propre groupe de clients, en son nom propre. Chacune a donc enregistré en 2017 des recettes tirées des prestations de services (à titre d'exemple, des recettes annuelles comprises entre 645 000 CZK et 748 000 CZK dans le cas des succursales des sociétés américaines).

[3] Cependant, il existait entre la requérante et les sociétés américaines des liens qui ont conduit les autorités fiscales et la cour régionale à conclure à l'existence de fait d'une entité dite « société » (c'est-à-dire d'une association de personnes sans personnalité juridique) au sens de l'article 2716 du zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (loi n° 89/2012 Sb., établissant le code civil ; ci-après le « code civil »). Le gérant et associé unique de la requérante était simultanément le dirigeant des succursales des trois personnes morales américaines (il signait aussi les documents contractuels au nom des succursales, et y indiquait notamment certaines coordonnées de la requérante, par exemple son site internet ou son adresse électronique). Il était ainsi le seul à gérer de fait tant la requérante que les succursales des trois sociétés américaines susmentionnées. Par ailleurs, la requérante avait transféré plus de 170 de ses clients à titre gratuit aux succursales des sociétés américaines déjà en 2009 et 2010. La requérante fournissait aux succursales les infrastructures nécessaires et elle achetait elle-même la connexion (tous les clients étaient notamment raccordés à internet via le même point d'accès). À l'inverse, les succursales des sociétés américaines ne déclaraient aucun bien corporel ou incorporel, elles n'avaient aucuns coûts salariaux.

[4] Les autorités fiscales ont considéré que, sur le fondement des règles spécifiques de la loi tchèque sur la TVA applicables aux « sociétés »* au sens de l'article 2716 du code civil, la requérante en qualité d'« associé délégué » était redevable de la TVA pour l'ensemble de la « société ». C'est pourquoi l'administration fiscale a calculé le montant de la TVA due par la requérante en incluant dans la base d'imposition tant les opérations imposables effectuées par la requérante en 2017 que les revenus des succursales des sociétés américaines – membres de la « société ».

[5] Dans le cadre du présent pourvoi en cassation, la requérante conteste un certain nombre de conclusions ayant conduit aux redressements de TVA. Elle soutient notamment que la réglementation spéciale en matière de TVA applicable aux « sociétés », et plus précisément leurs associés, dans la loi tchèque était contraire à la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1) (ci-après la « directive 2006/112 »). La réglementation tchèque a en effet conduit l'administration fiscale à procéder à un redressement fiscal à l'encontre de la requérante au titre non pas de ses propres recettes, mais de celles de l'ensemble de la « société » identifiée par les autorités fiscales. La requérante conteste précisément le redressement portant sur les recettes des succursales des sociétés américaines qui, selon les autorités fiscales, faisaient partie de la « société ».

[6] La défenderesse n'adhère pas, pour sa part, à cette argumentation. Selon elle, la réglementation spécifique applicable aux « sociétés » n'était pas contraire au droit de l'Union. Le législateur aurait annulé la réglementation antérieure en

* Ndt : pour éviter toute confusion avec la notion classique de société, nous signalerons ci-après par des guillemets le caractère particulier de la notion de société au sens de l'article 2716 du code civil.

raison non pas d'un conflit avec le droit de l'Union, mais de problèmes liés à son application.

II. Droit de l'Union et droit national applicables

Le droit de l'Union

[7] Aux termes de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112, est considérée comme assujetti *quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité*. Par ailleurs, aux termes du même article, est considérée comme activité économique *toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est en particulier considérée comme activité économique, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence*.

[8] Aux termes de l'article 11 de la directive 2006/112, après consultation du comité consultatif de la taxe sur la valeur ajoutée, *chaque État membre peut considérer comme un seul assujetti les personnes établies sur le territoire de ce même État membre qui sont indépendantes du point de vue juridique mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation. Un État membre qui fait usage de la faculté prévue au premier alinéa peut prendre toutes mesures utiles pour éviter que l'application de cette disposition rende la fraude ou l'évasion fiscales possibles*.

[9] Aux termes de l'article 28 de la directive 2006/112, *lorsqu'un assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, s'entremet dans une prestation de services, il est réputé avoir reçu et fourni personnellement les services en question*.

[10] Aux termes de l'article 193 de la directive 2006/112, *la TVA est due par l'assujetti effectuant une livraison de biens ou une prestation de services imposable, sauf dans les cas où la taxe est due par une autre personne en application des articles 194 à 199 et de l'article 202*. La directive 2006/112 régit ensuite aux articles 282 à 292 les possibilités de franchise de la taxe sur la valeur ajoutée. Aux termes de l'article 287 de la directive 2006/112, *les États membres ayant adhéré après le 1 janvier 1978 peuvent octroyer une franchise de taxe aux assujettis dont le chiffre d'affaires annuel est au maximum égal à la contre-valeur en monnaie nationale des montants suivants au taux du jour de leur adhésion [...]*. Aux termes de l'article 287, point 7), de la directive 2006/112, le montant maximal pour la République tchèque est de 35 000 euros.

Droit national – définition de la « société »

[11] Le code civil régit aux articles 2716 et suivants l'entité dite « société », c'est-à-dire une association de personnes sans personnalité juridique (il s'agit d'une entité traditionnelle du droit romain, en latin la *societas*). L'article 2716,

paragraphe 1, du code civil dispose que *le fait que plusieurs personnes s'engagent par contrat à s'associer en qualité d'associés aux fins d'une activité ou d'une affaire commune donne naissance à une société*. Il n'est pas nécessaire que le contrat soit écrit pour faire naître une société.

[12] L'article 2719, paragraphe 1, du code civil dispose que, dans une société, *les fonds et les choses consommables, ainsi que les choses de genre par leur type qui sont apportés à la société deviennent la copropriété des associés ayant fourni des apports ; les autres choses ne deviennent leur copropriété que si elles ont fait l'objet d'une estimation en argent. Les parts des associés dans la copropriété sont déterminées en proportion de la valeur des actifs que chaque associé a apporté dans la société*.

[13] En matière de décision dans le cadre des affaires d'une « société », l'article 2729, paragraphe 1, du code civil dispose que *les décisions concernant les affaires de la société sont adoptées à la majorité des voix ; chaque associé possède une voix*. Pour la gestion de la « société », l'article 2730 du code civil dispose notamment que *les associés peuvent se répartir les pouvoirs de gestion des affaires communes de la manière qu'ils jugent appropriée. À défaut, chaque associé est le mandataire des autres associés pour la gestion de ces affaires*. L'article 2731, paragraphe 1, du code civil dispose que *les associés peuvent confier la gestion des affaires communes à l'un d'entre eux ou à un tiers*.

[14] S'agissant des droits des associés de la « société » les uns à l'égard des autres, l'article 2727, paragraphe 1, du code civil dispose que *sans l'accord des autres associés, un associé ne peut rien faire pour son propre compte ou pour le compte d'un tiers qui fasse concurrence à la finalité commune. Si cela se produit, les autres associés peuvent demander à cet associé de mettre un terme à ses agissements*. L'article 2727, paragraphe 2, du code civil dispose que *si un associé agit pour son propre compte, les autres associés peuvent demander que l'acte de l'associé soit déclaré comme accompli pour le compte de tous. Si un associé agit pour le compte d'un tiers, les autres associés peuvent demander que le droit à rémunération leur soit transféré au bénéfice du compte commun, ou que la rémunération déjà versée leur soit remise. Ces droits s'éteignent s'ils n'ont pas été exercés dans les trois mois suivant le jour où l'entrepreneur a pris connaissance de l'agissement, et en tout état de cause au plus tard un an à compter du jour où l'acte a été effectué*.

[15] Les dispositions les plus importantes en l'espèce sont celles relatives aux droits et obligations des associés à l'égard des tiers. L'article 2736 du code civil dispose notamment que *les dettes découlant de l'activité commune obligent les associés conjointement et solidairement à l'égard des tiers*. L'article 2737 du code civil dispose que *si un associé traite avec un tiers dans une affaire commune, il est considéré comme étant le mandataire de tous les associés. Le fait que les associés en soient convenus autrement ne saurait être opposé à un tiers de bonne foi. Si un associé traite avec un tiers, dans une affaire commune, en son propre nom, les autres associés peuvent faire valoir les droits qui en découlent, le tiers n'étant*

toutefois lié qu'à l'égard de celui ayant traité juridiquement avec lui. Cette disposition ne s'applique pas si le tiers savait que l'associé agissait pour le compte de la société.

Droit national – réglementation fiscale

[16] La réglementation de droit privé applicable à la « société » était complétée par une réglementation fiscale. Le zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (loi n° 235/2004 Sb. relative à la taxe sur la valeur ajoutée ; ci-après la « loi sur la TVA ») a contenu jusqu'au 30 juin 2017 une réglementation spéciale en matière de TVA applicable aux assujettis qui étaient les associés d'une « société » au sens de l'article 2716 du code civil. Jusqu'à cette date, ce régime de TVA était le seul possible pour ces « sociétés ». À compter du 1^{er} juillet 2017, le zákon č. 170/2017 Sb. (loi n° 170/2017 Sb. ; ci-après la « loi de modification ») a modifié la loi sur la TVA et annulé le régime spécial applicable aux « sociétés ». Depuis, chaque associé d'une « société » procède individuellement en matière de TVA et applique les dispositions générales de la loi sur la TVA. Néanmoins, une disposition transitoire de la loi de modification a permis d'appliquer le régime spécial initial de TVA applicable aux « sociétés » jusqu'à la fin de l'année 2018. L'exposé des motifs afférent à la loi de modification signalait une possible non-conformité de la réglementation jusqu'alors en vigueur avec la directive 2006/112. Il indiquait en effet que la loi de modification « mettra [la loi sur la TVA] en conformité avec la directive sur la taxe sur la valeur ajoutée et les principes généraux de la taxe sur la valeur ajoutée ». Cependant, il n'expliquait pas davantage en quoi consistait cette non-conformité (alléguée) de la loi sur la TVA avec la directive.

[17] En vertu de l'article 5, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, l'assujetti est une *personne, ou un groupe [de personnes] qui exerce d'une façon indépendante des activités économiques. Est également un assujetti la personne morale qui n'a pas été constituée ou créée à des fins commerciales, si elle exerce des activités économiques.* De manière générale, un assujetti est tenu d'acquitter la TVA lorsque, conformément à l'article 6, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, son chiffre d'affaires au titre des derniers mois civils consécutifs, dans la limite de 12 mois, dépasse un montant déterminé (à la date de la décision de la défenderesse, 1 million de CZK). Cependant, la réglementation spéciale applicable aux « sociétés », analysée ci-après, prévoyait d'autres « voies » pour l'octroi du statut d'assujetti à la TVA ou des obligations, qui différaient de celles applicables aux assujettis à la TVA ordinaires.

[18] La réglementation spéciale applicable aux « sociétés » était également différente des règles en matière de TVA applicables à un « groupe » de personnes liées par le capital ou sur d'autres plans (c'est-à-dire celles qui ont transposé l'article 11 de la directive 2006/112 aux articles 5a et suivants de la loi sur la TVA). L'article 5a, paragraphe 1, de la loi sur la TVA [dans sa version applicable en l'espèce] disposait expressément que « *le membre d'un groupe ne peut pas être simultanément l'associé d'une société* » – il n'était donc pas possible d'être

l'associé d'une « société » et de faire simultanément partie d'un groupe. Il convient de souligner que **les autorités fiscales ne soutiennent pas que la requérante faisait partie d'un groupe.**

[19] La loi sur la TVA dans sa version applicable en l'espèce prévoyait spécifiquement ce qui suit en matière de TVA pour les « sociétés » (dispositions les plus importantes uniquement).

[20] Pour le calcul du chiffre d'affaires aux fins de la TVA, l'article 4a, paragraphe 3, de la loi sur la TVA disposait que *le chiffre d'affaires d'un assujetti, associé d'une « société » qui effectue des opérations ouvrant droit à déduction de la taxe, inclut le chiffre d'affaires réalisé a) par cette personne d'une façon indépendante en dehors de la « société » et b) par l'ensemble de la « société ».*

[21] Il existait également une règle spéciale pour déterminer la personne assujettie à la TVA. En vertu de l'article 6a de la loi sur la TVA [avant 2017], *l'assujetti qui a) est un associé d'une « société » qui effectue des opérations ouvrant droit à déduction de la taxe, est assujetti à la TVA à compter du jour où l'un des autres associés est devenu assujetti à la TVA, à moins qu'en vertu de la présente loi il n'y devienne assujetti plus tôt, b) qui devient associé d'une « société » qui effectue des opérations ouvrant droit à déduction de la taxe conjointement avec un assujetti à la TVA est assujetti à la TVA à compter du jour où il est devenu associé.* De plus, en vertu de l'article 94, paragraphe 2, de la loi sur la TVA [avant 2017], *l'assujetti à la TVA devait demander son enregistrement dans les 15 jours suivant celui où il était devenu assujetti à la TVA.* L'article 95 de la loi sur la TVA prévoyait par ailleurs que *si l'assujetti qui est associé d'une « société » devient assujetti à la TVA, il est tenu d'en informer les autres associés dans les 15 jours suivant le jour où il est devenu assujetti à la TVA.*

[22] Aux termes de l'article 100, paragraphe 4, de la loi sur la TVA [avant 2017], *les assujettis à la TVA qui sont associés de la même « société » sont tenus de tenir une comptabilité séparée aux fins de la taxe sur la valeur ajoutée pour l'activité pour laquelle ils se sont associés. Cette comptabilité est tenue pour la « société » par l'associé délégué qui, pour le compte de la « société », s'acquitte de toutes les obligations et exerce les droits découlant de la présente loi pour les autres associés.* De plus, la loi sur la TVA prévoyait à l'article 101b, paragraphe 2, que *l'assujetti à la TVA qui, en sa qualité d'associé délégué, tient la comptabilité pour le compte de la « société » aux fins de la taxe sur la valeur ajoutée est tenu d'indiquer dans sa déclaration d'impôt les opérations ouvrant droit à déduction de la taxe et la taxe afférente à son activité, ainsi que les opérations ouvrant droit à déduction de la taxe et la taxe afférente à l'activité de l'ensemble de la « société ». Les autres associés indiquent dans leur déclaration d'impôt uniquement les opérations ouvrant droit à déduction de la taxe et la taxe afférente à leur propre activité.*

[23] Par souci d'exhaustivité, on peut ajouter que l'associé délégué avait également un rôle dans l'exercice du droit à déduction de la TVA. La règle de

base édictée à l'article 74, paragraphe 7, de la loi sur la TVA était que, pour les opérations imposables effectuées aux fins de l'activité de la « société », ce droit était exercé précisément par l'associé délégué.

III. Analyse de la question préjudicielle

[24] Avant d'analyser de plus près la question préjudicielle en soi, la juridiction de renvoi estime nécessaire de formuler deux remarques.

[25] Premièrement, la question se pose logiquement de savoir si la requérante, au regard de sa situation, peut être considérée comme « société » au sens de l'article 2716 du code civil. Dans son pourvoi en cassation, la requérante a contesté que sa coopération avec les sociétés américaines remplisse les critères de « société ». Cependant, la juridiction de renvoi est parvenue à titre préliminaire à la conclusion en droit qu'il y avait bien matériellement une « société » au sens de l'article 2716 du code civil. Du reste, la juridiction de renvoi avait déjà examiné la coopération de la requérante et elle était à chaque fois parvenue à la conclusion que la structure de l'activité remplissait les critères d'une « société » au sens de l'article 2716 du code civil (il était question des obligations fiscales de la requérante au titre d'autres périodes d'imposition ou des obligations d'autres associés, voir notamment arrêts du 10 mai 2022, réf. 10 Afs 137/2020-69, points 16 et suivants, et du 15 février 2023, réf. 6 Afs 331/2021-61, points 18 et 19).

[26] Deuxièmement, avant que la question préjudicielle ne soit déférée, la défenderesse avait émis des doutes quant au fait que la juridiction de renvoi puisse prendre en considération le grief formulé par la requérante à propos du conflit entre le droit tchèque et le droit de l'Union. En effet, selon la défenderesse, la requérante n'argumente pour la première fois en ce sens que dans le cadre du pourvoi en cassation et ce grief est irrecevable. La juridiction de renvoi a cependant jugé qu'elle pouvait examiner cette question. La cour régionale ayant appliqué les dispositions litigieuses du droit tchèque à l'argumentation avancée, la question qui se pose en substance est de savoir si elle a appliqué la bonne réglementation. Dans le cadre d'un pourvoi en cassation, la Cour administrative suprême est tenue de répondre à une telle question en toutes circonstances, même d'office.

[27] Sur l'analyse à proprement parler de la question déférée, la juridiction de renvoi indique ce qui suit.

[28] Le caractère litigieux de la loi sur la TVA s'est manifesté de plusieurs manières. Premièrement, le statut d'assujetti à la TVA de l'associé d'une « société » au sens de l'article 2716 du code civil ne découlait pas uniquement de sa propre activité économique ou de son propre chiffre d'affaires. Il dépendait aussi du chiffre d'affaires de la « société » dans son ensemble (article 4a, paragraphe 3, de la loi sur la TVA), voire du statut d'assujetti à la TVA d'un autre associé. Deuxièmement, le rôle de l'associé délégué était déterminant pour la

« société ». L'associé délégué devait accomplir l'ensemble des obligations pour le compte de la « société », y compris acquitter la TVA pour l'ensemble de la « société ».

[29] Les autorités fiscales ont conclu à l'existence d'une « société » dans cette affaire (ce qui était possible, car un contrat écrit n'est pas nécessaire à l'existence d'une « société »). À l'inverse, la requérante conteste depuis le début qu'il existe une « société ». Ce sont donc les autorités fiscales qui ont identifié l'associé délégué- en l'espèce la requérante. Pour ce faire, elles se sont fondées sur son rôle dans la « société » (voir point [3] de la présente ordonnance). Et c'est pourquoi elles ont adressé précisément à la requérante des avis de redressement de TVA pour l'ensemble la « société ».

[30] Selon la requérante, la contradiction entre la réglementation spéciale dans la loi tchèque sur la TVA et la directive 2006/112 réside dans le fait que, en tant que personne désignée par les autorités fiscales (« associé délégué »), elle doit acquitter la TVA au titre non seulement de ses propres opérations, mais aussi de celles des autres personnes que les autorités fiscales ont qualifiées d'associés de la « société » (ce sont précisément ces opérations qui sont litigieuses en l'espèce). La requérante soutient en substance que ce sont les personnes auteurs d'autres opérations que les siennes qui doivent être assujetties au titre de ces opérations. Et ce sont précisément ces personnes qui, en vertu de l'article 193 de la directive 2006/112, sont redevables de la taxe. La requérante soutient qu'elle doit être un assujetti au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112 uniquement au titre de sa propre activité et qu'elle ne doit être redevable de la TVA que pour les opérations qu'elle a elle-même effectuées.

[31] La juridiction de renvoi partage les réserves de la requérante. Selon elle, la requérante n'aurait pas dû être redevable de la TVA au titre des opérations effectuées entre d'autres personnes et des clients finaux, même si la requérante et les autres personnes constituaient une « société » au sens de l'article 2716 du code civil. Elle estime néanmoins nécessaire d'obtenir la confirmation de cet avis.

[32] De manière générale, l'assujetti au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112 est redevable de la TVA au titre de son activité économique conformément à l'article 193 de la directive 2006/112. Toutefois, la loi sur la TVA a transféré sans exception la responsabilité du paiement de la TVA pour l'ensemble de la « société » à l'associé délégué- en l'espèce la requérante. Cependant, si l'associé délégué n'est pas aussi assujetti au sens de l'article 9, paragraphe 1, directive 2006/112 pour les opérations au titre desquelles il est redevable de la TVA, la juridiction de renvoi estime que sa responsabilité pour le paiement de la TVA au titre de ces opérations est contraire à l'article 193 de la directive 2006/112.

[33] En l'espèce, il est donc fondamental de vérifier qui, dans le cas des opérations en cause effectuées entre d'autres associés de la « société » et des clients finaux (donc les opérations pour lesquelles la requérante ne veut pas

acquitter la TVA), est l'assujetti au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112. Il y a également lieu, le cas échéant, d'examiner si, la présente affaire ayant pour objet des prestations de services, l'article 28 de la directive 2006/112 ne s'applique pas.

[34] La directive 2006/112 vise à établir un système commun de taxe sur la valeur ajoutée. Par conséquent, elle assigne un champ d'application très large à cette taxe. Aux fins d'une application uniforme de la directive, il importe donc que les notions qui définissent ce champ d'application, telles que celles d'*opérations imposables*, d'*assujettis* et d'*activités économiques*, reçoivent une interprétation autonome et uniforme (arrêt du 29 septembre 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, point 26).

[35] Aux termes de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112, est considéré comme « assujetti » quiconque remplit les autres conditions qui y sont énoncées. L'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112 donne donc une définition large de la notion d'*assujetti*. Peuvent être des assujettis toutes les personnes, physiques ou morales, aussi bien publiques que privées, ainsi que des entités dépourvues de personnalité juridique. L'important est que ces personnes ou entités *exercent de façon indépendante une activité économique* [arrêt du 16 septembre 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Contrat d'activité commune), C-312/19, EU:C:2020:711, points 39 et 40].

[36] Une activité économique est exercée de façon indépendante lorsque la personne concernée l'accomplit en son nom, pour son propre compte et sous sa propre responsabilité. Il est également important de savoir si cette personne supporte le risque économique lié à l'exercice de ces activités [voir arrêts du 16 septembre 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Contrat d'activité commune), C-312/19, EU:C:2020:711, point 41, ou du 12 octobre 2016, Nigl e.a., C-340/15, EU:C:2016:76, point 28].

[37] Ces critères garantissent que l'acquéreur puisse exercer son droit à déduction de manière juridiquement sûre. En effet, il a besoin pour cela, aux termes de l'article 226, point 5, de la directive TVA, d'une facture avec le nom complet et l'adresse de l'assujetti. Or, il ne peut vérifier cette mention de la facture que s'il sait qui est l'autre partie (c'est-à-dire à qui il a eu affaire) [voir conclusions de l'avocate générale Kokott dans l'affaire Valstybinė mokesčių inspekcija (Contrat d'activité commune), C-312/19, EU:C:2020:310, point [46]].

[38] La conclusion relative à l'indépendance, ou plus précisément à l'exercice indépendant d'une activité économique, n'est pas incompatible avec le fait qu'entre les entités susceptibles d'être considérées comme des assujettis au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112, il existe un certain niveau de coopération (voir arrêt du 12 octobre 2016, Nigl e.a., C-340/15, EU:C:2016:764, point 31, et conclusions de l'avocat général Szpunar dans l'affaire Nigl, C-340/15, EU:C:2016:505, point 21, où l'avocat général affirme qu'une collaboration même *étroite* n'indique pas nécessairement une subordination à une autre personne).

[39] Il ressort également de la jurisprudence de la Cour que dans les cas où un membre d'une association traite avec des clients (conclut un contrat) en son nom propre, sans mentionner l'association ou ses autres membres, le contenu du contrat d'association est relégué à l'arrière-plan (l'association est l'équivalent de la « société » au sens de l'article 2716 du code civil tchèque, toutes deux trouvent leur origine dans la *societas* de droit romain). La Cour a notamment désigné comme assujetti au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112 celui des partenaires qui a conclu en son nom propre les contrats de vente relatifs à des biens immobiliers et était intervenu dans ses relations avec des tiers sans mentionner le partenariat ou l'identité de l'autre partenaire. Le fait que l'autre partenaire ait substantiellement financé l'acquisition du bien immobilier ou que des décisions économiques importantes aient été prises par les partenaires ensemble n'a pas joué de rôle ici [voir arrêt du 16 septembre 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Contrat d'activité commune), C-312/19, EU:C:2020:711, points 43 à 48]. La Cour a également désigné comme assujetti le membre d'une association qui apparaissait dans le contrat de vente, même si dans l'affaire en cause la vente des biens immeubles était l'une des obligations communes des membres de l'association (voir arrêt du [16] février 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, points 74 à 77).

[40] Dans le cas de prestations de services, l'assujetti peut aussi être désigné en application de l'article 28 de la directive 2006/112. Cette disposition crée la fiction juridique de deux prestations de services identiques fournies consécutivement. Elle part du principe que l'opérateur, qui s'entremet dans la prestation de services et qui constitue le commissionnaire, est réputé avoir, dans un premier temps, reçu les services en question de l'opérateur pour le compte duquel il agit, qui constitue le commettant, avant de fournir, dans un second temps, personnellement ces services au client (arrêt du 4 mai 2017, Commission/Luxembourg, C-274/15, EU:C:2017:333, point 86). Pour que l'article 28 puisse trouver à s'appliquer, il doit, d'une part, exister un mandat en exécution duquel le commissionnaire intervient, pour le compte du commettant, dans la prestation de services et, d'autre part, y avoir une identité entre les services reçus et fournis (arrêt du 12 novembre 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, point 51).

[41] Cependant, la juridiction de renvoi estime qu'en l'espèce on ne peut déduire l'existence d'aucun mandat au sens de l'article 28 de la directive 2006/112. Il n'est même pas possible d'assimiler simplement la « société » en tant que telle au sens de l'article 2716 du code civil au rapport entre le commissionnaire et le commettant.

[42] Les opérations litigieuses avec des clients finaux n'ont pas été effectuées directement par la requérante, mais par d'autres associés. Le droit tchèque ne prévoit pas qu'une « société » au sens de l'article 2716 du code civil puisse directement être un assujetti. Eu égard à la conclusion relative à l'existence d'une « société », les dispositions relatives à un groupe fiscal *ne pouvaient pas* non plus

être appliquées, et d'ailleurs les autorités fiscales ne soutiennent pas qu'elles auraient dû l'être (voir point [18] de la présente ordonnance).

[43] Par conséquent, selon la juridiction de renvoi, il y a lieu de qualifier d'assujettis au titre de ces opérations les autres associés ayant traité avec des clients, et non la requérante. Néanmoins, la juridiction de renvoi n'est pas certaine qu'une telle conclusion puisse être tirée uniquement en se référant à l'associé qui a traité avec les clients dans le cadre d'une opération, ou qu'il soit nécessaire d'examiner de plus près les circonstances dans lesquelles il l'a fait (principalement la circonstance que d'autres associés ont en substance agi en leur nom propre).

[44] Comme la juridiction de renvoi l'a déjà indiqué ci-dessus, la présente affaire est particulière du fait que les autorités fiscales n'ont conclu à l'existence d'une « société » qu'a posteriori. Cela signifie également qu'en l'espèce il n'existe aucun acte écrit constitutif de la « société » qui permettrait de vérifier la manière dont les associés ont organisé les droits et obligations au sein de la « société ». La juridiction de renvoi doit donc considérer que la « société » était censée fonctionner précisément comme le prévoient les articles 2716 et suivants du code civil précités.

[45] Dans le cas des transactions litigieuses, c'est toujours l'un des associés qui a traité avec le client final, pas la requérante elle-même. Lorsque, dans une affaire commune, *l'un* des associés traite avec un tiers, la manière de procéder standard est celle décrite à l'article 2737, paragraphe 1, du code civil (il est possible de s'en écarter de manière limitée, mais au moyen d'un acte constitutif de « société », or il n'en existe pas en l'espèce). Si l'associé se conforme à cette manière de procéder, il agit dans une affaire commune en qualité de mandataire de tous les associés et sur le fondement de leur procuration (que les associés doivent lui donner, l'institution du mandat n'inclut pas en elle-même la représentation). Au final, ledit associé agit *au nom et pour le compte de tous les associés* et ses actes obligent solidairement tous les associés, conformément à l'article 2736 du code civil.

[46] La manière de procéder visée à l'article 2737, paragraphe 1, du code civil n'est pas la seule manière dont les associés peuvent agir dans des domaines liés aux affaires de la « société ». Si, par exemple, *tous* les associés agissent conjointement, leurs actes aboutissent au même résultat : la naissance d'une obligation solidaire pour tous les associés. En revanche, il existe différents cas où les actes de *l'un* des associés peuvent *au final* engager tous les associés. En effet, outre la manière de procéder standard visée à l'article 2737, paragraphe 1, du code civil, il est aussi possible que l'un des associés agisse dans un premier temps en son nom propre et pour son propre compte (c'est-à-dire indépendamment de la « société »). Les autres associés peuvent ensuite approuver ses actes a posteriori, ils peuvent les reprendre à leur compte. La différence entre la manière de procéder visée à l'article 2737, paragraphe 1, et celle qui vient d'être exposée est le niveau d'*indépendance* avec lequel l'associé agit. Dans le premier cas, l'associé est d'une certaine manière relié aux autres associés, dans le second cas, il agit d'abord, en

substance, de manière indépendante. Cela peut être important notamment pour déterminer l'assujetti sur la base du critère d'*indépendance* posé à l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112. En effet, la manière de procéder visée à l'article 2737, paragraphe 1, du code civil est le mode d'intervention de l'un des associés dans les affaires communes *le moins indépendant*.

[47] La juridiction de renvoi n'est pas sûre que l'on puisse s'appuyer uniquement sur le fait que dans toutes les opérations litigieuses avec des clients finaux un seul des associés agissait. Par conséquent, il y a lieu selon elle d'examiner **la manière dont les personnes morales associées dans la « société » ont traité avec les clients finaux**. Il ressort du dossier administratif que les autres associés (par l'intermédiaire de leurs succursales) ont traité avec les clients finaux en leur nom propre. Les contrats de prestation de services n'étaient pas conclus par la requérante. Selon la juridiction de renvoi, même le fait que les documents contractuels comportaient certaines coordonnées de la requérante ne change rien à cela (voir point [3] de la présente ordonnance). Par ailleurs, il ne ressort pas du dossier administratif que dans les contrats conclus avec les clients ou à d'autres moments dans les rapports avec ceux-ci, les autres associés aient mentionné la requérante d'une manière qui reviendrait à la présenter comme un associé.

[48] Il découle également des circonstances de l'espèce que c'est la requérante qui a joué un rôle clé dans la mise à disposition des infrastructures nécessaires et de la capacité de connexion, et non les autres associés. Compte tenu des liens en termes de personnel, l'activité des associés était très probablement coordonnée. La juridiction de renvoi estime cependant que ce sont là en substance des questions « internes » à la « société » qui, les associés ayant agi en leur nom propre, ne présentent qu'une importance secondaire en l'espèce (voir sur ce point la jurisprudence citée au point [38] de la présente ordonnance).

[49] Par conséquent, la juridiction de renvoi estime que dans les opérations litigieuses dans lesquelles d'autres associés ont traité avec des clients, la requérante ne pouvait être un assujetti au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112. Or, dans un tel cas, l'application de la réglementation spéciale de la loi tchèque conduisant à ce que la requérante soit redevable de la TVA au titre de l'ensemble des opérations litigieuses est contraire à l'article 193 de la directive 2006/112.

IV. Conclusion

[50] C'est pourquoi le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême) défère à la Cour la question préjudicielle suivante :

La situation en l'espèce, dans laquelle, en vertu d'une réglementation nationale spéciale en matière de taxe sur la valeur ajoutée applicable aux « sociétés » (associations de personnes sans personnalité juridique), la personne dite « associé délégué » est redevable de la TVA pour l'ensemble de la société, alors que c'est un autre associé qui a traité avec

le client final pour la prestation de services, est-elle conforme à la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, en particulier à son article 9, paragraphe 1, et à son article 193 ?

La conformité de cette situation avec la directive 2006/112 dépend-elle du fait que cet autre associé s’est écarté des règles applicables aux actes concernant les affaires de la « société », et a traité avec le client final en son nom propre ?

[51] [OMISSIS] [procédure nationale]

[OMISSIS]

[remarque, date, signatures]

DOCUMENT DE TRAVAIL