

**Zaak C-796/23****Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

21 december 2023

**Verwijzende rechter:**

Nejvyšší správní soud (Tsjechië)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

29 november 2023

**Verzoekende partij:**

Česká síť s.r.o.

**Verwerende partij:**

Odvolací finanční ředitelství

---

**BESLISSING**

De Nejvyšší správní soud (hoogste bestuursrechter, Tsjechië; hierna: „NSS”) heeft [...] in de zaak van verzoekster **Česká síť s.r.o.**, [...] Domažlice, [...] tegen verweerder, de **Odvolací finanční ředitelství** (directoraat financiën bevoegd op het gebied van bezwaarprocedures, Tsjechië; hierna: „directoraat financiën”), [...] Brno, naar aanleiding van het bezwaar tegen verweerders besluit van 14 december 2021, zaaknummer 47225/21/5300-21441-712772, en van het door verzoekster ingestelde cassatieberoep tegen de uitspraak van de Krajský soud v Plzni (rechter in eerste aanleg Plzeň, Tsjechië; hierna: „KS”) van 31 januari 2023, zaaknummer 57 Af 4/2022-62,

**beslist:**

**I.** Aan het Hof van Justitie van de Europese Unie worden de volgende prejudiciële vragen **voorgelegd**:

**Is het verenigbaar met richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, in het bijzonder met artikel 9, lid 1, en artikel 193 ervan, dat een zogeheten „aangewezen vennoot”**

**krachtens een bijzondere nationale regeling inzake de belasting over de toegevoegde waarde voor zogeheten „vennootschappen” (uit personen bestaande associaties zonder rechtspersoonlijkheid) belasting voor de gehele vennootschap verschuldigd is, hoewel in het kader van de verleende diensten een andere vennoot ten aanzien van de eindverbruiker is opgetreden?**

**Is de verenigbaarheid van deze situatie met de genoemde richtlijn afhankelijk van het antwoord op de vraag of die andere vennoot de gedragsregels voor dergelijke vennootschappen heeft overschreden en in eigen naam jegens de eindverbruiker is opgetreden?**

**II.** [...] [nationale procedure]

### **Motivering**

#### **I. Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding**

[1] Verzoekster is een in Tsjechië gevestigde vennootschap met beperkte aansprakelijkheid. In november 2020 heeft de Finanční úřad pro Plzeňský kraj (belastingkantoor van de regio Plzeň; hierna ook: „belastingdienst”) in totaal twaalf belastingaanslagen aan verzoekster opgelegd. In dat verband is zij verplicht tot het betalen van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) voor het belastingtijdvak van januari tot en met december 2017. Voor elk van deze belastingtijdvakken (elke maand van 2017) heeft de belastingdienst de verschuldigde belasting vastgesteld op een bedrag van 30 713 Tsjechische kroon (CZK) (in totaal 368 556 CZK). Daarnaast heeft de belastingdienst aan verzoekster een geldboete van in totaal 73 704 CZK opgelegd. Verzoekster heeft daar tevergeefs bezwaar tegen gemaakt bij het directoraat financiën (verweerder) en is vervolgens tevens in het ongelijk gesteld door de KS. Thans is bij de NSS een zaak aanhangig naar aanleiding van het door verzoekster ingestelde cassatieberoep.

[2] De besluiten van de belastingdienstautoriteiten en de uitspraak van de KS zijn gebaseerd op de volgende omstandigheden. In 2017 heeft verzoekster samengewerkt met verschillende in de VS gevestigde ondernemingen die in Tsjechië actief waren via filialen (het betrof de rechtspersonen CESKA SIT OPTICS LLC, KDYNKY INTERNET LLC en CESKA SIT LLC). Al deze rechtspersonen (verzoekster en de drie Amerikaanse ondernemingen, subsidiair de filialen ervan in Tsjechië) hebben diensten ten behoeve van eindgebruikers verricht (waarbij zij voornamelijk toegang tot het internet hebben verstrekt). Elk van de genoemde rechtspersonen heeft zich in eigen naam op een andere groep klanten gericht. Bijgevolg heeft elk van de genoemde rechtspersonen in 2017 inkomsten uit dienstverrichtingen verworven (voor de filialen van de Amerikaanse ondernemingen beliepen de jaarinkomsten bijvoorbeeld een bedrag van 645 000 CZK tot 748 000 CZK).

[3] Tussen verzoekster en de Amerikaanse ondernemingen bestonden evenwel banden ten aanzien waarvan de belastingautoriteiten en de KS tot de conclusie zijn gekomen dat in werkelijkheid sprake was van een zogeheten *vennootschap* (dat wil zeggen een uit personen bestaande associatie zonder rechtspersoonlijkheid) in de zin van § 2716 van de zákon č. 89/2012 Sb. občanský zákoník (wet nr. 89/2012 tot vaststelling van het burgerlijk wetboek; hierna: „oz”). De bestuurder en enige vennoot in verzoeksters organisatie was tegelijkertijd het hoofd van de filialen van alle drie de Amerikaanse rechtspersonen (hij heeft namens die filialen ook de contractuele documentatie ondertekend en heeft daarbij onder meer bepaalde van verzoeksters contactgegevens vermeld, zoals een website of een e-mailadres). Hij was derhalve de enige persoon die in werkelijkheid leiding heeft gegeven aan zowel verzoekster als de filialen van de drie genoemde ondernemingen. Reeds in 2009 en 2010 heeft verzoekster ook meer dan 170 van haar bestaande klanten om niet aan de Amerikaanse filialen overgedragen. Verzoekster heeft aan deze filialen de nodige infrastructuur verstrekt en heeft zelf de vereiste bandbreedte verworven (alle klanten waren bijvoorbeeld via hetzelfde toegangspunt op het internet aangesloten). De filialen van de Amerikaanse ondernemingen hadden daarentegen geen materiële of immateriële activa en hadden geen loonkosten.

[4] De belastingautoriteiten hebben zich op het standpunt gesteld dat verzoekster als zogeheten *aangewezen vennoot* overeenkomstig de bijzondere regels van de Tsjechische btw-wet voor vennootschappen in de zin van § 2716 oz btw ten aanzien van de gehele vennootschap verschuldigd was. Bijgevolg heeft de belastingdienst de door verzoekster verschuldigde btw aldus berekend dat de maatstaf van heffing daarvan zowel de door verzoekster in 2017 verrichte belastbare handelingen als de inkomsten van de filialen van de ondernemingen (leden van de vennootschap) omvatte.

[5] In het kader van haar cassatieberoep betwist verzoekster thans een aantal gedeeltelijke conclusies die tot de oplegging van de genoemde naheffingsaanslagen ter zake van de btw hebben geleid. Zij heeft onder meer aangevoerd dat de naar Tsjechisch recht vastgestelde bijzondere btw-regels voor zogeheten vennootschappen, subsidiair voor de vennoten ervan, in strijd waren met richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna ook: „richtlijn 2006/112”). De Tsjechische bepalingen hebben de belastingdienst er namelijk toe gebracht om aan verzoekster naheffingsaanslagen ter zake van de btw op te leggen en om dat niet alleen te doen ten aanzien van verzoekster zelf maar voor de verkooptransacties van de gehele door de belastingdienst geïdentificeerde vennootschap. Verzoekster betwist juist de besluiten die hebben geleid tot de oplegging van deze naheffingsaanslagen ter zake van de belasting over de verkooptransacties van de filialen van de genoemde Amerikaanse ondernemingen, die volgens de belastingautoriteiten hebben gehandeld in het kader van een vennootschap.

[6] Verweerder is het niet eens met deze redenering. Hij is van mening dat de bijzondere regeling voor vennootschappen niet in strijd was met het Unierecht. De

wetgever heeft de eerdere bepalingen niet ingetrokken omdat deze in strijd waren met het Unierecht maar wegens problemen met de toepassing ervan.

## II. Toepasselijke bepalingen van Unierecht en nationaal recht

### *Unierecht*

[7] Overeenkomstig artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 wordt *eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit, als „belastingplichtige” beschouwd*. Volgens dezelfde bepaling van de richtlijn worden alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen, als „economische activiteit” beschouwd. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

[8] Overeenkomstig artikel 11 van richtlijn 2006/112 kan elke lidstaat na raadpleging van het raadgevend Comité voor de Belasting op de toegevoegde waarde („btw-comité”) personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd zijn en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aanmerken. Een lidstaat die de in de eerste alinea bedoelde mogelijkheid toepast, kan alle maatregelen vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking met gebruikmaking van deze bepaling te voorkomen.

[9] Overeenkomstig artikel 28 van richtlijn 2006/112 wordt de betrokken belastingplichtige geacht deze dienst zelf te hebben afgenomen en te hebben verricht wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend op eigen naam, maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht.

[10] Overeenkomstig artikel 193 van richtlijn 2006/112 is de btw verschuldigd door de belastingplichtige die een belastbare goederenlevering of een belastbare dienst verricht, behalve in de gevallen waarin de belasting uit hoofde van de artikelen 194 tot en met 199 en artikel 202 door een andere persoon verschuldigd is. De artikelen 282 tot en met 292 van voornoemde richtlijn regelen de mogelijkheden tot vrijstelling van betaling van de btw. Overeenkomstig artikel 287 van richtlijn 2006/112 kunnen de lidstaten die na 1 januari 1978 zijn togetreden een vrijstelling van belasting toekennen aan belastingplichtigen met een jaarlijkse omzet die ten hoogste gelijk is aan de tegenwaarde in de nationale munteenheid van de volgende bedragen tegen de op de dag van hun toetreding geldende omrekeningskoers. Overeenkomstig punt 7 van voornoemd artikel bedraagt de voor Tsjechië geldende limiet 35 000 EUR.

*Nationaal recht – definitie van een zogeheten „vennootschap”*

[11] De oz regelt in § 2716 e.v. wat een zogeheten *vennootschap* is, namelijk een uit personen bestaande associatie zonder rechtspersoonlijkheid (het betreft een traditioneel orgaan naar Romeins recht dat in het Latijn *societas* wordt genoemd). Overeenkomstig § 2716, lid 1, *oz wordt een vennootschap opgericht wanneer verschillende personen zich er contractueel toe verbinden om zich als vennoten te associëren om gezamenlijk of ten behoeve van een gemeenschappelijke doelstelling op te treden.* Voor het ontstaan van een dergelijke vennootschap is geen schriftelijke overeenkomst vereist.

[12] Overeenkomstig § 2719, lid 1, *oz worden de contante inbreng in een vennootschap en de ingebrachte verbruiksgoederen, alsmede naar soort gemerkte zaken, mede-eigendom van de vennoten die de inbreng hebben gedaan. Andere zaken worden pas hun mede-eigendom wanneer deze in geld zijn gewaardeerd. De aandelen van de vennoten worden bepaald naar rato van de waarde van de door elke vennoot in de vennootschap ingebrachte activa.*

[13] Met betrekking tot de besluitvorming ten aanzien van vennootschappen is in § 2729, lid 1, *oz bepaald dat de besluiten van een vennootschap met meerderheid van stemmen worden vastgesteld. Elke vennoot heeft één stem.* Wat betreft het beheer van een vennootschap is in § 2730 *oz onder meer bepaald dat de vennoten de bevoegdheden inzake de behartiging van de gemeenschappelijke doelstellingen op een door hen passend geachte wijze kunnen verdelen. Indien dit niet het geval is, is elke vennoot ten aanzien van dergelijke doelstellingen de gemachtigde van de andere vennoten.* Overeenkomstig § 2731, lid 1, *oz kunnen de vennoten de behartiging van de gemeenschappelijke doelstellingen toevertrouwen aan een uit hun midden gekozen persoon of aan een derde.*

[14] Wat betreft de rechten van de vennoten van een vennootschap ten aanzien van elkaar geldt onder meer dat in § 2727, lid 1, *oz is bepaald dat een vennoot niet zonder de toestemming van de andere vennoten voor eigen rekening of voor rekening van een ander handelingen mag verrichten die concurrerend zijn met een gemeenschappelijke doelstelling. Indien dit het geval is, kunnen de andere vennoten verlangen dat deze vennoot zich ervan onthoudt dergelijke handelingen te verrichten.* In § 2727, lid 2, *oz is bepaald dat wanneer een vennoot voor eigen rekening is opgetreden, de andere vennoten kunnen verlangen dat de handeling van de vennoot wordt geacht voor gemeenschappelijke rekening te zijn verricht. Indien de vennoot voor rekening van een ander heeft gehandeld, kunnen de andere vennoten verlangen dat het recht op vergoeding wordt overgedragen zodat deze vergoeding wordt geacht aan het gemeenschappelijke vermogen verschuldigd te zijn of dat een reeds toegekende vergoeding aan hen wordt overgedragen. Deze rechten vervallen indien zij niet worden uitgeoefend binnen een periode van drie maanden na de datum waarop de betrokken ondernemer kennis van de handeling heeft gekregen en uiterlijk één jaar na de datum waarop de handeling heeft plaatsgevonden.*

[15] De voor de onderhavige zaak belangrijkste bepalingen zijn die betreffende de rechten en verplichtingen van vennoten ten overstaan van derden. In § 2736 *oz*



is onder meer bepaald dat *vennoten hoofdelijk aansprakelijk zijn jegens derden voor uit een gemeenschappelijke activiteit voortvloeiende schulden. Overeenkomstig § 2737 oz wordt een vennoot, wanneer hij voor een gemeenschappelijke doelstelling tezamen met een derde handelt, geacht de gemachtigde van alle vennoten te zijn. Wanneer de vennoten anders overeenkomen, kan dit niet worden tegengeworpen aan een te goeder trouw handelende derde. Wanneer een vennoot tezamen met een derde in eigen naam heeft gehandeld voor een gemeenschappelijk doel, kunnen de andere vennoten aanspraak maken op de daaruit voortvloeiende rechten. De betrokken derde is evenwel uitsluitend gebonden ten opzichte van degene die tezamen met hem rechtshandelingen heeft verricht. Dit geldt niet wanneer de derde wist dat de vennoot voor rekening van de vennootschap handelde.*

#### *Nationaal recht – fiscale bepalingen*

[16] In de belastingwetgeving is verwezen naar de privaatrechtelijke regels voor vennootschappen. De zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (wet nr. 235/2004 inzake de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wet”) voorzag tot en met 30 juni 2017 in een bijzondere btw-regeling voor belastingplichtigen die vennoot van een vennootschap in de zin van § 2716 oz zijn. Tot en met 30 juni 2017 was dit het enige mogelijke btw-stelsel voor dergelijke vennootschappen. Met ingang van 1 juli 2017 is de btw-wet gewijzigd bij herziening nr. 170/2017 en is de bijzondere regeling voor dergelijke vennootschappen afgeschaft. Sinds deze herziening handelt elk van de vennoten van de vennootschap in btw-zaken te persoonlijke titel in overeenstemming met de algemene bepalingen van de btw-wet. Op grond van de in de herziening vervatte overgangsbepaling kon tot eind 2018 evenwel de oude bijzondere btw-regeling voor vennootschappen worden toegepast. In de toelichting bij herziening nr. 170/2017 wordt gewezen op de mogelijke onverenigbaarheid van de bestaande regeling met richtlijn 2006/112. Volgens de toelichting wordt de btw-wet door de herziening „aangepast aan de btw-richtlijn en aan de algemene beginselen van de belasting over de toegevoegde waarde”. In de toelichting wordt evenwel niet nader ingegaan op deze (vermeende) onverenigbaarheid van de btw-wet met de richtlijn.

[17] Overeenkomstig § 5, lid 1, van 1 de btw-wet is een belastingplichtige *eenieder die zelfstandig of in groepsverband een economische activiteit verricht. Ook een rechtspersoon die niet is opgericht of gecreëerd om economische activiteiten uit te oefenen, is een belastingplichtige voor zover hij daadwerkelijk een economische activiteit uitoefent.* Een belastingplichtige wordt gewoonlijk belastingplichtig wanneer zijn omzet overeenkomstig § 6, lid 1, van de btw-wet gedurende de niet meer dan 12 onmiddellijk voorafgaande opeenvolgende kalendermaanden hoger is dan een bepaald bedrag (ten tijde van verweerders besluit was dit een bedrag van 1 miljoen CZK). De hierna besproken bijzondere bepalingen voor vennootschappen voorzagen evenwel in andere „manieren” om de hoedanigheid van tot voldoening van de belasting gehouden persoon te

verkrijgen of in verplichtingen die verschilden van die van gewone tot voldoening van de btw gehouden personen.

[18] De bijzondere bepalingen voor vennootschappen verschilden ook van de btw-regels voor zogeheten groepen van door kapitaal of anderszins met elkaar verbonden personen (dat wil zeggen van de rechtsfiguur waarmee artikel 11 van richtlijn 2006/112 is omgezet in § 5a e.v. van de btw-wet). In artikel 5a, lid 1, van de btw-wet is uitdrukkelijk bepaald dat „*een lid van een groep niet tegelijkertijd vennoot van een vennootschap kan zijn*”. Het was derhalve niet mogelijk om tegelijkertijd vennoot in een „vennootschap” en deel van een groep te zijn. Benadrukt zij dat **de belastingautoriteiten niet beweren dat verzoekster deel was van een groep**.

[19] Met betrekking tot de bijzondere regels inzake de btw voor vennootschappen luidde de btw-wet, in de versie die in de onderhavige zaak van toepassing is, als volgt (hierna worden alleen de voornaamste bepalingen vermeld).

[20] Bij de berekening van de omzet voor de doeleinden van de btw overeenkomstig § 4a, lid 3, van de btw-wet was de regel van toepassing *dat de omzet van een belastingplichtige vennoot van een vennootschap in het kader waarvan handelingen worden verricht waarvoor recht op aftrek van de belasting bestaat, wordt gevormd door a) de omzet die deze persoon op zelfstandige basis heeft behaald buiten de vennootschap en b) de omzet van de vennootschap in haar geheel*.

[21] Bovendien bestond een bijzondere regel om vast te stellen wie als tot voldoening van de belasting gehouden persoon moet worden aangemerkt. Overeenkomstig § 6a van de btw-wet *is een belastingplichtige die a) vennoot is van een vennootschap in het kader waarvan handelingen worden verricht waarvoor recht op aftrek van de belasting bestaat tot voldoening van de belasting gehouden vanaf de datum vanaf welke ook de andere vennoten daartoe zijn gehouden, tenzij hij daar krachtens de onderhavige wet [al] eerder toe was gehouden, en is een belastingplichtige die b) vennoot wordt van een vennootschap in het kader waarvan tezamen met een [andere] tot voldoening van de belasting gehouden persoon handelingen worden verricht waarvoor recht op aftrek van de belasting bestaat tot voldoening van de belasting gehouden vanaf de datum waarop hij vennoot is geworden*. Overeenkomstig § 94, lid 2, van de btw-wet moest een tot voldoening van de belasting gehouden persoon *een verzoek om inschrijving indienen binnen een termijn van 15 dagen vanaf de datum waarop hij tot voldoening van de belasting is gehouden*. Overeenkomstig § 95 van de genoemde wet was de regel van toepassing *dat wanneer een belastingplichtige die vennoot is van een vennootschap tot voldoening van de belasting wordt gehouden, hij verplicht is om de andere vennoten daarvan in kennis te stellen binnen een termijn van 15 dagen na de datum waarop hij tot voldoening van de belasting is gehouden*.

[22] Overeenkomstig § 100, lid 4, van de btw-wet *zijn tot voldoening van de belasting gehouden personen die vennoot zijn in eenzelfde vennootschap verplicht om voor de doeleinden van de btw een afzonderlijke boekhouding te voeren ten aanzien van de handelingen waarvoor zij tot de vennootschap zijn toegetreden. Deze boekhouding wordt namens de vennootschap gevoerd door de aangewezen vennoot die namens de vennootschap alle verplichtingen nakomt en alle rechten uitoefent die voor de overige vennoten voortvloeien uit de onderhavige wet.* Bovendien was in § 101b, lid 2, van de btw-wet bepaald dat *een tot voldoening van de belasting gehouden persoon die als aangewezen vennoot namens een vennootschap een btw-boekhouding voert, gehouden is om in zijn belastingaangifte melding te maken van de handelingen waarvoor recht op aftrek van de belasting bestaat en van de belasting over zijn eigen handelingen alsook van de handelingen waarvoor recht op aftrek van de belasting bestaat en van de belasting over de handelingen van de gehele vennootschap. De andere vennoten vermelden in hun belastingaangifte alleen hun eigen handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat en de belasting over hun eigen handelingen.*

[23] Volledigheidshalve kan hieraan worden toegevoegd dat de rol van de aangewezen vennoot ook tot uiting kwam bij de uitoefening van het recht op aftrek van de btw. Volgens het basisbeginsel dat voortvloeit uit de bepalingen van § 74, lid 7, van de btw-wet was het de aangewezen vennoot die dit recht uitoefende ten aanzien van de belastbare handelingen die voor de activiteiten van de vennootschap van nut zijn.

### III. Analyse van de prejudiciële vragen

[24] De NSS acht het nuttig om twee opmerkingen te maken alvorens de gestelde prejudiciële vragen diepgaander te analyseren.

[25] In de eerste plaats rijst logischerwijs de vraag of verzoeksters situatie kan worden aangemerkt als die van een „vennootschap” in de zin van § 2716 oz. In het verzoekschrift dat zij in het kader van de cassatieprocedure heeft ingediend heeft verzoekster betwist dat haar samenwerking met de Amerikaanse ondernemingen voldeed aan de criteria voor het bestaan van een vennootschap. De NSS is evenwel tot de voorlopige juridische conclusie gekomen dat de onderzochte vennootschap in wezen een vennootschap was in de zin van § 2716 oz. De NSS had de door verzoeksters aangegane samenwerking overigens reeds beoordeeld en was hoe dan ook tot de slotsom gekomen dat de structuur van de verrichte economische activiteiten voldeed aan de criteria voor het bestaan van een vennootschap in de zin van § 2716 oz (het ging om verzoeksters fiscale verplichtingen in andere belastingtijdvakken en om de schulden van de andere vennoten, zie bijvoorbeeld uitspraken van 10 mei 2022, zaaknummer 10 Afs 137/2020–69, punten 16 e.v., en 15 februari 2023, zaaknummer 6 Afs 331/2021–61, punten 18 en 19).

[26] In de tweede plaats heeft verweerder, nog voordat de prejudiciële vragen zijn gesteld, betwist dat de NSS verzoeksters middel inzake de strijdigheid van de



Tsjechische wetgeving met het Unierecht überhaupt in aanmerking kan nemen. Volgens verweerder heeft verzoekster dit argument pas voor het eerst aangevoerd in het kader van de cassatieprocedure en is het middel niet-ontvankelijk. De NSS heeft evenwel geconcludeerd dat deze kwestie kan worden onderzocht. Aangezien de KS de litigieuze bepalingen van nationaal recht heeft toegepast op verzoeksters betoog, luidt de vraag in wezen of de rechter een toepasselijke wettelijke bepaling heeft toegepast. De NSS dient een dergelijke kwestie te onderzoeken in elke procedure betreffende een cassatieberoep en is daar ook ambtshalve toe verplicht.

[27] In het kader van zijn analyse van de gestelde vragen merkt de verwijzende rechter het volgende op.

[28] De litigieuze regelingen van de btw-wet zijn op verschillende wijzen tot uiting gekomen. In de eerste plaats vloeide de hoedanigheid van tot voldoening van de belasting gehouden persoon in het geval van een vennoot van een vennootschap in de zin van de bepalingen van § 2716 oz niet uitsluitend voort uit zijn individuele economische activiteiten of uit zijn eigen omzet. Deze hoedanigheid hing tevens af van de omzet van de vennootschap in haar geheel (§ 4a, lid 3, van de btw-wet) of van het antwoord op de vraag of een andere vennoot deze hoedanigheid had. In de tweede plaats was de rol van de zogeheten aangewezen vennoot van essentieel belang voor de vennootschap. Deze vennoot diende namens de vennootschap alle verplichtingen op zich te nemen, met inbegrip van de verplichting om de btw ten aanzien van de gehele vennootschap te voldoen.

[29] In het onderzochte geval zijn de belastingautoriteiten tot de conclusie gekomen dat sprake was van een vennootschap (zij konden deze conclusie trekken omdat voor het bestaan van een vennootschap geen schriftelijke overeenkomst vereist is). Verzoekster blijft het bestaan van een vennootschap daarentegen ontkennen. Om die reden hebben de belastingautoriteiten ook gewezen op de zogeheten aangewezen vennoot. In de onderhavige zaak is dat verzoekster. Daarbij hebben zij zich gebaseerd op de rol die zij in de vennootschap heeft gespeeld [zie punt [3] hierboven]. Verzoekster is degene ten aanzien van wie de belastingdienst naheffingsaanslagen ter zake van de btw voor de gehele vennootschap heeft vastgesteld.

[30] Verzoekster acht de bijzondere bepalingen van de Tsjechische btw-wet in strijd met richtlijn 2006/112. Deze strijdigheid bestaat er volgens haar in dat zij in haar hoedanigheid van door de belastingautoriteiten aangewezen persoon (aangewezen vennoot) niet alleen btw verschuldigd is over haar eigen handelingen maar ook over die van andere personen die door de belastingautoriteiten als vennoot van de vennootschap worden beschouwd (die handelingen zijn voorwerp van geschil in de onderhavige zaak). Verzoekster betoogt in wezen dat de handelingen van die andere personen er aanleiding toe zouden moeten geven om die personen zelf als de belastingplichtigen aan te merken. Het zijn deze personen die overeenkomstig artikel 193 van de richtlijn belasting dienen te betalen. Verzoekster betoogt dat zij alleen voor haar eigen handelingen belastingplichtig

hoort te zijn in de zin van artikel 9, lid 1, van de richtlijn en dat zij alleen voor de door haarzelf verrichte handelingen tot voldoening van de btw gehouden is.

[31] De NSS deelt verzoeksters bezwaren. De rechter is van oordeel dat verzoekster niet tot voldoening van de btw kan worden gehouden ten aanzien van handelingen die met name tussen de genoemde andere personen en de eindverbruikers zijn verricht, ook al vormden verzoekster en die andere personen een vennootschap in de zin van § 2716 oz. De NSS acht het evenwel noodzakelijk dat dit standpunt wordt bevestigd.

[32] In beginsel is een belastingplichtige in de zin van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 gehouden tot het voldoen van de btw over zijn [eigen] economische activiteiten in de zin van artikel 193 van deze richtlijn. Krachtens de btw-wet is de aangewezen vennoot, meer bepaald verzoekster, er evenwel zonder uitzondering verantwoordelijk voor gemaakt om de btw voor de gehele vennootschap te voldoen. Indien de aangewezen vennoot ten aanzien van de handelingen waarover hij btw verschuldigd is evenwel niet tegelijkertijd belastingplichtig in de zin van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 is, is zijn verantwoordelijkheid tot het voldoen van de btw over deze handelingen naar het oordeel van de NSS in strijd met artikel 193 van de richtlijn.

[33] In de onderhavige zaak is het derhalve van wezenlijk belang om vast te stellen wie ten aanzien van de litigieuze handelingen tussen de andere vennoten van de vennootschap en de eindverbruikers (dat wil zeggen ten aanzien van de handelingen waarvoor verzoekster niet voornemens is om btw te betalen) belastingplichtig is in de zin van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112. Subsidiair moet tevens worden onderzocht of, gelet op het feit dat de onderhavige zaak betrekking heeft op een dienstverrichting, artikel 28 van de richtlijn niet van toepassing is.

[34] Richtlijn 2006/112 heeft tot doel een gemeenschappelijk btw-stelsel in te voeren. Om deze reden kent de richtlijn deze belasting een zeer ruime werkingssfeer toe. Voor een uniforme toepassing van die richtlijn is het van belang dat de begrippen die deze werkingssfeer bepalen, zoals *belastbare handeling*, *belastingplichtige* en *economische activiteit*, autonoom en uniform worden uitgelegd (arrest van 29 september 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, punt 26).

[35] Overeenkomstig artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 wordt eenieder die voldoet aan de daarin gestelde voorwaarden als belastingplichtige beschouwd. Artikel 9, lid 1, van de richtlijn hanteert derhalve een ruime definitie van het begrip *belastingplichtige*. Belastingplichtigen kunnen alle publiekrechtelijke en privaatrechtelijke natuurlijke personen en rechtspersonen alsmede entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid zijn. Het is van wezenlijk belang dat deze personen of entiteiten *zelfstandig een economische activiteit uitoefenen* [arrest van 16 september 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Overeenkomst voor een gezamenlijke activiteit), C-312/19, EU:C:2020:711, punten 39 en 40].

[36] Een economische activiteit wordt zelfstandig verricht wanneer de betrokkene deze in eigen naam, voor eigen rekening en onder zijn eigen verantwoordelijkheid verricht. Van belang is tevens dat de betrokken persoon het aan die activiteiten verbonden economische risico draagt (zie voornoemd arrest, punt 41, of arrest van 12 oktober 2016, Nigl e.a., C-340/15, EU:C:2016:764, punt 28).

[37] Deze criteria garanderen dat de afnemer rechtszekerheid heeft over de uitoefening van zijn recht op aftrek. Overeenkomstig artikel 226, punt 5, van richtlijn 2006/112 heeft hij daarvoor namelijk een factuur met vermelding van de volledige naam en het volledige adres van de belastingplichtige nodig. Om de informatie op de factuur te kunnen verifiëren dient hij evenwel te weten wie jegens hem heeft gehandeld [zie conclusie van advocaat-generaal Kokott van 23 april 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Maatschapovereenkomst), C-312/19, EU:C:2020:310, punt [46]].

[38] De vaststelling dat sprake is van zelfstandigheid of van de zelfstandige uitoefening van een economische activiteit staat er niet aan in de weg dat tussen entiteiten, die belastingplichtigen in de zin van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 kunnen zijn, een zekere mate van samenwerking bestaat (zie reeds aangehaald arrest Nigl e.a., C-340/15, punt 31, alsook de in dezelfde zaak geformuleerde conclusie van advocaat-generaal Szpunar van 30 juni 2016, EU:C:2016:505, punt 21, waarin de advocaat-generaal opmerkt dat zelfs een *nauwe* samenwerking er niet noodzakelijkerwijs op wijst dat de betrokkene ondergeschikt is aan een andere marktdeelnemer).

[39] Uit de rechtspraak van het Hof volgt tevens dat wanneer een lid van een associatie in eigen naam jegens klanten optreedt (overeenkomsten sluit) zonder de associatie of haar andere leden op enigerlei wijze te vermelden, de inhoud van de associatieovereenkomst op de achtergrond treedt (de associatie is het equivalent van de vennootschap in de zin van § 2716 oz; beide zijn afgeleid van het Romeinsrechtelijke begrip *societas*). Het Hof heeft bijvoorbeeld een handelspartner die in eigen naam overeenkomsten voor de verkoop van gebouwen heeft gesloten en die jegens derden heeft gehandeld zonder het betrokken partnerschap of de identiteit van zijn deelgenoot te vermelden als belastingplichtige in de zin van artikel 9, lid 1, van de richtlijn aangemerkt. Het feit dat de deelgenoot de aankoop van een gebouw grotendeels heeft gefinancierd of dat de belangrijke beslissingen over de economische activiteit gezamenlijk door beide deelgenoten zijn genomen speelde in dit verband geen rol [zie arrest van 16 september 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Overeenkomst voor een gezamenlijke activiteit), C-312/19, EU:C:2020:711, punten 43 tot en met 48]. Het Hof heeft ook de in de verkoopovereenkomst genoemde partij bij de samenwerkingsovereenkomst als belastingplichtige aangemerkt, ondanks het feit dat de verkoop van het onroerend goed de gezamenlijke verantwoordelijkheid van de overeenkomstsluitende partijen in die zaak was (zie arrest van 13 februari 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, punten 74 tot en met 77).

[40] In het geval van een dienst kan de belastingplichtige ook worden geïdentificeerd overeenkomstig artikel 28 van richtlijn 2006/112. Artikel 28 creëert een juridische fictie waarbij achtereenvolgens twee identieke diensten worden verricht. Volgens deze fictie wordt de marktdeelnemer die bij de dienstverrichting als tussenpersoon handelt en de commissionair is geacht in eerste instantie de betrokken diensten van de marktdeelnemer voor wiens rekening hij handelt en die de opdrachtgever is te hebben ontvangen en in tweede instantie deze diensten zelf aan de klant te verstrekken (arrest van 4 mei 2017, Commissie/Luxemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, punt 86). Artikel 28 is slechts van toepassing indien er een lastgeving bestaat ter uitvoering waarvan de commissionair een dienst voor rekening van de opdrachtgever verricht, en, ten tweede, dat de afgenomen en de verrichte diensten identiek zijn (arrest van 12 november 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punt 51).

[41] Naar het oordeel van de NSS kan in de onderhavige zaak evenwel niet worden geconcludeerd dat sprake is van een lastgeving in de zin van artikel 28 van richtlijn 2006/112. De vennootschap in de zin van § 2716 oz als zodanig kan evenmin zonder meer worden gelijkgesteld met de verhouding tussen een commissionair en een opdrachtgever.

[42] In het geval van de litigieuze transacties is niet verzoekster maar zijn de andere vennoten jegens de eindverbruikers opgetreden. Naar Tsjechisch recht kan een vennootschap in de zin van § 2716 oz niet rechtstreeks belastingplichtig zijn. Gelet op de conclusie dat de vennootschap bestond, *kon evenmin* toepassing worden gegeven aan de bepalingen betreffende fiscale groepen en konden de belastingautoriteiten evenmin vaststellen dat die bepalingen moesten worden toegepast [zie punt [18] hierboven].

[43] Naar het oordeel van de NSS moeten ten aanzien van die handelingen derhalve de andere vennoten, die jegens de klanten zijn opgetreden, en niet verzoekster worden geacht belastingplichtig te zijn. Bij de NSS is evenwel twijfel gerezen over de vraag of deze conclusie reeds kan worden getrokken op grond van de vraag welke van de vennoten bij de betreffende transactie jegens de klanten is opgetreden dan wel of [ook] de omstandigheden waarin die transactie heeft plaatsgevonden (met name het feit dat de andere vennoten daarbij in wezen in eigen naam hebben gehandeld) nader moeten worden onderzocht.

[44] Zoals hierboven reeds aangegeven, is de onderhavige zaak bijzonder van aard, aangezien de belastingautoriteiten pas later hebben geconcludeerd dat de vennootschap bestond. Dit betekent ook dat er in het onderhavige geval geen schriftelijke samenwerkingsovereenkomst is aan de hand waarvan kan worden vastgesteld hoe de vennoten hun rechten en plichten binnen de vennootschap hebben geregeld. Bijgevolg dient de rechter ervan uit te gaan dat de vennootschap precies moet hebben gefunctioneerd zoals aangegeven in voornoemde bepalingen van § 2716 e.v. oz.

[45] In het geval van de litigieuze transacties is steeds een van de vennoten en niet verzoekster zelf jegens de eindverbruiker opgetreden. In dergelijke situaties, waarbij *een* van de vennoten naar buiten toe in het kader van een gemeenschappelijke doelstelling handelt, is de standaardprocedure van § 2737, lid 1, oz van toepassing (waarvan in beperkte mate kan worden afgeweken, wat evenwel slechts mogelijk is krachtens een samenwerkingsovereenkomst, die in dit geval niet bestaat). Indien de vennoot volgens deze norm handelt, treedt hij in het kader van de gemeenschappelijke doelstelling op als gemachtigde van alle vennoten wanneer zij een volmacht aan hem hebben verleend (die zij aan hem moeten hebben verleend, want de rechtsfiguur van de lastgeving omvat geen vertegenwoordiging). Bijgevolg handelt deze vennoot *in naam en voor rekening van alle vennoten* en geven zijn handelingen overeenkomstig § 2736 oz aanleiding tot het ontstaan van de hoofdelijke verantwoordelijkheid van alle vennoten.

[46] De procedure van § 2737, lid 1, oz is niet de enige wijze waarop vennoten in het kader van de doelstellingen van een vennootschap kunnen handelen. Wanneer *alle* vennoten gezamenlijk optreden, leiden hun handelingen bijvoorbeeld tot hetzelfde resultaat, namelijk tot het ontstaan van de hoofdelijke verantwoordelijkheid van alle vennoten. De gevallen waarin de handelingen van *een enkele* vennoot *bijgevolg* alle vennoten kunnen binden, verschillen evenwel van elkaar. Naast de standaardactiviteit in de zin van § 2737, lid 1, oz kan een van de vennoten ook in eerste instantie in eigen naam en voor eigen rekening (dat wil zeggen onafhankelijk van de vennootschap) optreden. De andere vennoten kunnen zijn handelingen vervolgens goedkeuren en overnemen. Het verschil tussen handelingen in de zin van § 2737, lid 1, oz en de zojuist genoemde procedure is de mate waarin de vennoot *zelfstandig* optreedt. In het eerste geval is de vennoot in zekere zin verbonden met andere vennoten, en in het tweede geval treedt hij in eerste instantie in wezen zelfstandig op. Dit kan ook relevant zijn voor de aanwijzing van de belastingplichtige op grond van het criterium van *zelfstandigheid* als bedoeld in artikel 9, lid 1, van de richtlijn. De procedure van § 2737, lid 1, oz is namelijk de *minst zelfstandige* basis waarop een van de vennoten in het kader van een gemeenschappelijke doelstelling kan optreden.

[47] Bij de NSS is twijfel gerezen over de vraag of enkel kan worden uitgegaan van het feit dat in het kader van de litigieuze transacties altijd slechts één van de vennoten jegens de eindverbruikers is opgetreden. Naar het oordeel van deze rechterlijke instantie moet derhalve worden beoordeeld **op welke wijze de in een vennootschap geassocieerde rechtspersonen jegens de eindverbruikers zijn opgetreden**. Uit het bestuurlijke dossier volgt dat de andere vennoten (via hun filialen) in eigen naam jegens de eindverbruikers zijn opgetreden. Verzoekster heeft geen overeenkomsten voor het verrichten van diensten gesloten. Naar het oordeel van de NSS wordt hieraan niet afgedaan door het feit dat sommige van verzoeksters contactgegevens zijn opgenomen in de contractuele documentatie [zie punt [3] hierboven]. Uit het bestuurlijke dossier volgt evenmin dat de andere vennoten verzoekster in de overeenkomsten met de klanten of op een ander tijdstip in de loop van de contacten met hen hebben vermeld op een manier die ermee kan worden gelijkgesteld dat zij als vennoot is aangewezen.



[48] Uit de omstandigheden van de onderhavige zaak volgt ook dat verzoekster, en niet de andere vennoten, een essentiële rol heeft gespeeld bij het verzekeren van de vereiste infrastructuur en de bandbreedte. Wegens het bestaan van persoonlijke banden zijn de handelingen van de vennoten hoogstwaarschijnlijk gecoördineerd. Naar het oordeel van de NSS zijn dit in wezen evenwel „interne” aangelegenheden van de vennootschap die, gelet op het feit dat de vennoten in eigen naam zijn opgetreden, in de onderhavige zaak op de achtergrond moeten treden [zie de in punt [38] hierboven aangehaalde rechtspraak].

[49] Bijgevolg is de NSS van oordeel dat verzoekster in het kader van de litigieuze transacties, waarbij andere vennoten jegens de klanten zijn opgetreden, geen belastingplichtige in de zin van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 kan zijn geweest. In dat geval is de toepassing van de bijzondere Tsjechische regeling, uit hoofde waarvan verzoekster btw over alle litigieuze transacties verschuldigd is, evenwel in strijd met artikel 193 van deze richtlijn.

#### IV. Conclusie

[50] Gelet op het voorgaande verzoekt de NSS het Hof om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

**Is het verenigbaar met richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, in het bijzonder met artikel 9, lid 1, en artikel 193 ervan, dat een zogeheten „aangewezen vennoot” uit hoofde van de bijzondere nationale regeling inzake de belasting over de toegevoegde waarde voor zogeheten „vennootschappen” (uit personen bestaande associaties zonder rechtspersoonlijkheid) belasting voor de gehele vennootschap verschuldigd is, hoewel in het kader van de verleende diensten een andere vennoot ten aanzien van de eindverbruiker is opgetreden?**

**Is de verenigbaarheid van deze situatie met de genoemde richtlijn afhankelijk van het antwoord op de vraag of die andere vennoot de gedragsregels voor dergelijke vennootschappen heeft overschreden en in eigen naam jegens de eindverbruiker is opgetreden?**

[51] [...] [nationale procedure]

[...]

[instructies, datum, ondertekeningen]