

Zadeva C-796/23**Predlog za sprejetje predhodne odločbe****Datum vložitve:**

21. december 2023

Predložitveno sodišče:

Nejvyšší správní soud (Česka republika)

Datum predložitvene odločbe:

29. november 2023

Tožeča stranka:

Česká síť s.r.o.

Nasprotna stranka:

Odvolací finanční ředitelství

SKLEP

Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče, Češka republika) [...] (ni prevedeno) je v zadevi, ki jo je tožeča stranka – družba **Česká síť s.r.o.**, [...] (ni prevedeno) Domažlice, [...] (ni prevedeno) – proti nasprotni stranki – **Odvolací finanční ředitelství (davčni direktorat za pritožbe, Češka republika)**, [...] (ni prevedeno) Brno, – začela s tožbo zoper odločbo nasprotne stranke z dne 14. decembra 2021, opravilna številka 47225/21/5300–21441–712772, v okviru obravnave kasacijske pritožbe, ki jo je tožeča stranka vložila zoper sodbo Krajský soud v Plzni (okrožno sodišče v Plznu, Češka republika) z dne 31. januarja 2023, opravilna številka 57 Af 4/2022-62,

sklenilo

I. Sodišču Evropske unije se v predhodno odločanje **predložita** ti vprašanji:

Ali je z Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, zlasti pa s členom 9(1) in členom 193 te direktive, skladen položaj, v katerem je na podlagi posebnih nacionalnih določb o davku na dodano vrednost za tako imenovane „družbe“ (združenja oseb brez pravne osebnosti) davek za

celotno „družbo“ dolžan plačati tako imenovani določeni družbenik, čeprav je v zvezi z opravljanjem storitev v razmerju do končne stranke nastopal drug družbenik?

Ali je skladnost tega položaja z Direktivo 2006/112/ES odvisna od tega, ali je ta drugi družbenik kršil pravila delovanja v zadevah „družbe“ in v razmerju do končne stranke nastopal v svojem imenu?

II. [...] (ni prevedeno) [nacionalni postopek]

Obrazložitev

I. Predmet postopka

[1] Tožeča stranka (v postopku pred Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče) *tožeča stranka*) je družba z omejeno odgovornostjo s sedežem na Češkem. Novembra 2020 je Finanční úřad pro Plzeňský kraj (finančni urad za plzensko regijo; davčni organ) izdal skupaj dvanajst odločb o odmeri davčne obveznosti, s katerimi je tožeči stranki odmeril plačilo davka na dodano vrednost (DDV) za obračunsko obdobje od januarja do decembra 2017. Za vsako obračunsko obdobje (vsak mesec leta 2017) je davčni organ odmeril davek v višini 30.713 CZK (skupaj 368.556 CZK) in tožeči stranki naložil globo (v skupni višini 73.704 CZK). Tožeča stranka ni uspela niti s pritožbo, ki jo je vložila pri Odvolací finanční ředitelství (davčni direktorat za pritožbe; nasprotna stranka), niti s tožbo, ki jo je nato vložila pri okrožnem sodišču. Tožeča stranka trenutno zagovarja kasacijsko pritožbo pred Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče).

[2] Odločbe davčnih organov in okrožnega sodišča temeljijo na spodaj opisanih okoliščinah. Tožeča stranka je leta 2017 sodelovala z več podjetji s sedežem v ZDA, ki so v Češki republiki delovala prek podružnic (to so bile pravne osebe CESKA SIT OPTICS LLC, KDÝNSKY INTERNET LLC in CESKA SIT LLC). Vse pravne osebe (tožeča stranka in tri ameriška podjetja oziroma njihove podružnice, ki delujejo v Češki republiki) so opravljale storitve za končne stranke (predvsem storitve zagotavljanja dostopa do interneta). Vsaka od pravnih oseb je v svojem imenu obravnavala drugo skupino strank. Tako je v letu 2017 vsaka od pravnih oseb ustvarila prihodke iz naslova opravljanja storitev (v primeru podružnic ameriških podjetij so letni prihodki denimo znašali od 645.000 do 748.000 CZK).

[3] Vendar so med tožečo stranko in ameriškimi podjetji obstajale povezave, na podlagi katerih so davčni organi in okrožno sodišče ugotovili, da je dejansko obstajala tako imenovana *družba* (to je, združenje oseb brez pravne osebnosti) v smislu člena 2716 zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (zakon št. 89/2012, civilni zakonik). Član upravnega odbora in edini družbenik tožeče stranke je bil obenem vodja podružnic vseh treh ameriških pravnih oseb (v imenu podružnic je podpisoval tudi pogodbeno dokumentacijo, pri čemer je med drugim navajal nekatere kontaktne podatke tožeče stranke, kot sta spletna stran ali naslov

elektronske pošte). Bil je torej edina oseba, ki je dejansko upravljala tako tožečo stranko kot podružnice treh omenjenih podjetij. Tožeča stranka je že v letih 2009 in 2010 podružnicam ameriških podjetij brezplačno predala več kot 170 svojih dotodanjih strank. Tožeča stranka je podružnicam zagotavljala potrebno infrastrukturo in sama pridobivala povezljivost (na primer, vse stranke so bile z internetom povezane prek iste dostopovne točke). Podružnice ameriških podjetij pa niso izkazovale nobenih opredmetenih ali neopredmetenih sredstev in niso imele stroškov plač.

[4] Davčni organi so ugotovili, da je bila tožeča stranka v skladu s posebnimi pravili, ki so v češkem zakonu o DDV določena za družbe v smislu člena 2716 civilnega zakonika, kot tako imenovani *določeni družbenik* dolžna plačati DDV za celotno družbo. V zvezi s tem je davčni organ tožeči stranki DDV odmeril tako, da je pri določitvi davčne osnove upošteval tako obdavčljive transakcije, ki jih je tožeča stranka opravila v letu 2017, kot prihodke podružnic podjetij, ki so članice družbe.

[5] Tožeča stranka zdaj v kasacijski pritožbi izpodbija vrsto vmesnih sklepov, na podlagi katerih so bile izdane odločbe o odmeri dodatne davčne obveznosti iz naslova DDV. Med drugim je trdila, da so posebna pravila o DDV za tako imenovane družbe oziroma njihove družbenike, določena v češkem pravu, v nasprotju z Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL, L 347, str. 1). Davčni organ je na podlagi določb češke zakonodaje v razmerju do tožeče stranke namreč izdal odločbe, s katerimi višine dodatne davčne obveznosti iz naslova davka na prodajo ni določil glede na prodajo, ki jo je ustvarila le sama tožeča stranka, temveč glede na prodajo celotne družbe, ki so jo ugotovili davčni organi. Tožeča stranka izpodbija ravno te odločbe, s katerimi je odmerjena dodatna davčna obveznost iz naslova davka na prodajo, ki so jo ustvarile podružnice ameriških družb, ki so po mnenju davčnih organov delovale v okviru družbe.

[6] Nasprotna stranka se s to trditvijo ne strinja. Meni, da posebne določbe za družbe niso bile v nasprotju s pravom Unije. Zakonodajalec prejšnjih določb ni razveljavil zaradi neskladja s pravom Unije, temveč zaradi težav pri njihovi uporabi.

II. Določbe prava Unije in nacionalnega prava, ki se uporabijo

Pravo Unije

[7] V skladu s členom 9(1) Direktive 2006/112/ES je davčni zavezanec *vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti*. V skladu z isto določbo je ekonomska dejavnost *vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka*.

[8] V skladu s členom 11 Direktive 2006/112/ES lahko po posvetovanju s posvetovalnim odborom za DDV vsaka država članica obravnava kot enega davčnega zavezanca osebe s sedežem na ozemlju te države članice, ki so kljub temu, da so pravno neodvisne, med seboj finančno, ekonomsko in organizacijsko tesno povezane. Država članica, ki uporabi možnost iz prvega pododstavka, lahko sprejme vse potrebne ukrepe s katerimi prepreči možnost davčne utaje ali izogibanja plačilu davka zaradi uporabe omenjene določbe.

[9] V skladu s členom 28 Direktive 2006/112/ES se, kadar davčni zavezanec pri opravljanju storitev deluje v svojem imenu, vendar za račun druge osebe, šteje, da je prejel in opravil te storitve sam.

[10] V skladu s členom 193 Direktive 2006/112/ES je DDV dolžan plačati davčni zavezanec, ki dobavlja obdavčljivo blago ali opravlja obdavčljivo storitev, razen v primerih, v katerih je davek v skladu s členi 194 do 199 in členom 202 dolžna plačati druga oseba. V členih od 282 do 292 Direktive 2006/112/ES je urejena možnost oprostitve davka na dodano vrednost. V skladu s členom 287 Direktive 2006/112/ES lahko države članice, ki so pristopile po 1. januarja 1978, oprostijo davčne zavezance, katerih letni promet ne presega protivrednosti naslednjih zneskov v nacionalni valuti po menjalnem tečaju na dan njihovega pristopa. V skladu s členom 287, točka 7, Direktive za Češko republiko ta zgornja meja znaša 35.000 EUR.

Nacionalno pravo – opredelitev tako imenovane družbe

[11] V členu 2716 in naslednjih zakon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (zakon št. 89/2012, civilni zakonik) je urejena tako imenovana družba, to je združenje oseb brez pravne osebnosti (gre za tradicionalni institut rimskega prava, latinsko *societas*). Člen 2716(1) civilnega zakonika določa, da če se več oseb s pogodbo zaveže, da se bodo kot družbeniki združile zaradi skupnega delovanja ali v skupni zadevi, nastane družba. Za nastanek družbe ni potrebna sklenitev pisne pogodbe.

[12] V skladu s členom 2719(1) civilnega zakonika postanejo denarna sredstva ter potrošne stvari in tudi vrstne stvari, vložene v družbo, skupna last družbenikov, ki so prispevali vložek; druge stvari postanejo njihova skupna last le, če so bile ovrednotene v denarnih zneskih. Deleži družbenikov so opredeljeni v sorazmerju z vrednostjo sredstev, ki jih je vsak družbenik vložil v družbo.

[13] V zvezi z odločanjem o zadevah družbe člen 2729(1) civilnega zakonika določa, da se odločitve o zadevah družbe sprejemajo z večino glasov; vsak družbenik ima en glas. V zadevah v zvezi z upravljanjem družbe člen 2730 civilnega zakonika med drugim določa, da si lahko družbeniki pooblastila v zvezi z vodenjem skupnih zadev razdelijo tako, kot se jim zdi primerno. Če tega ne storijo, je v zvezi s takimi zadevami vsak družbenik pooblaščenec preostalih družbenikov. V skladu s členom 2731(1) civilnega zakonika lahko družbeniki vodenje skupnih zadev poverijo osebi, ki jo izberejo izmed sebe, ali tretji osebi.

[14] V zvezi s pravicami, ki jih imajo družbeniki drug do drugega, med drugim velja, da v skladu s členom 2727(1) civilnega zakonika *družbenik brez soglasja drugih družbenikov ne sme za svoj ali tuj račun izvajati nobenih dejanj, ki so konkurenčna skupnemu cilju. Če do tega pride, lahko preostali družbeniki zahtevajo, naj se družbenik vzdrži takih dejanj.* Člen 2727(2) določa, da *lahko v primeru, če je družbenik deloval za svoj račun, preostali družbeniki zahtevajo, naj se šteje, da je bilo njegovo dejanje storjeno za skupni račun. Če je družbenik deloval za tuj račun, lahko preostali družbeniki zahtevajo, naj se pravica do plačila prenese nanje v korist skupnega računa ali naj se jim izroči že predano plačilo. Te pravice ugasnejo, če niso bile uveljavljene v treh mesecih od dneva, ko je podjetnik izvedel za dejanje, najpozneje pa v enem letu od dneva, ko je bilo dejanje izvedeno.*

[15] V obravnavanem primeru so najpomembnejše določbe o pravicah in obveznostih družbenikov v razmerju do tretjih oseb. Med drugim so v skladu s členom 2736 civilnega zakonika *družbeniki v razmerju do tretjih oseb solidarno odgovorni za dolgove, ki izhajajo iz skupne dejavnosti.* Člen 2737 določa, da *se družbenik v primeru, če v skupni zadevi izvede dejanje s tretjo osebo, šteje za pooblaščenca vseh družbenikov. Če se družbeniki dogovorijo drugače, tega ni mogoče uveljavljati v razmerju do tretje osebe, ki deluje v dobri veri. Če je družbenik v svojem imenu v skupni zadevi izvedel dejanje s tretjo osebo, lahko preostali družbeniki uporabljajo pravice, ki iz tega izhajajo; vendar je tretja oseba zavezana le v razmerju do tega, ki je z njo izvajal pravna dejanja. To ne velja, če je tretja oseba vedela, da družbenik deluje za račun družbe.*

Nacionalno pravo – določbe davčne zakonodaje

[16] Določbe davčne zakonodaje so se sklicevale na določbe zasebnega prava o družbi. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (zákon št. 235/2004 o davku na dodano vrednost; v nadaljevanju: zakon o DDV) je do 30. junija 2017 vseboval posebne določbe o DDV za davčne zavezance, ki so družbeniki družbe v smislu člena 2716 civilnega zakonika. Do 30. junija 2017 je bila to edina možna ureditev DDV za take družbe. Zakon o DDV je bil spremenjen 1. julija 2017 z novelo št. 170/2017, v okviru katere je bila ukinjena posebna ureditev za take družbe. Od uvedbe te spremembe v zadevah, ki se nanašajo na DDV, vsak od družbenikov družbe deluje kot samostojna oseba v skladu s splošnimi določbami zakona o DDV. Vendar je bila v prehodni določbi novele določena možnost, da se do konca leta 2018 za družbe uporablja prejšnja posebna ureditev DDV. V obrazložitvi novele št. 170/2017 je opozorjeno na morebitno neskladnost dotedanje ureditve z Direktivo 2006/112/ES. V skladu z obrazložitvijo bo zakon o DDV po spremembi „uskkljen z Direktivo o davku na dodano vrednost in splošnimi načeli davka na dodano vrednost“. Vendar v obrazložitvi ta (domnevna) neskladnost zakona o DDV z Direktivo ni bila podrobneje pojasnjena.

[17] V skladu s členom 5(1) zakona o DDV je davčni zavezanec *oseba, ki neodvisno ali v skupini opravlja ekonomsko dejavnost. Davčni zavezanec je tudi pravna oseba, ki ni bila ustanovljena ali ustvarjena zaradi opravljanja ekonomske*

dejavnosti, če opravlja ekonomsko dejavnost. Davčni zavezanec običajno postane plačnik davka, ko v skladu s členom 6(1) zakona o DDV njegov promet v največ 12 neposredno predhodnih zaporednih koledarskih mesecih preseže določen znesek (ob izdaji odločbe nasprotne stranke je bil ta znesek 1 milijon CZK). Vendar so bile v spodaj obravnavanih posebnih predpisih za družbe določene druge „poti“ za pridobitev statusa plačnika ali obveznosti, ki so se razlikovale od obveznosti običajnih plačnikov DDV.

[18] *Posebne določbe za družbe so se razlikovale tudi od pravil o DDV za tako imenovano skupino kapitalsko ali drugače povezanih oseb (torej instituta, s katerim je bil v členu 5a(1) in naslednjih zakona o DDV prenesen člen 11 Direktive 2006/112/ES). Člen 5a(1) zakona o DDV izrecno določa, da „član skupine ne more biti obenem družbenik družbe“ – ni bilo mogoče torej biti obenem družbenik „družbe“ in del skupine. Velja poudariti, da **davčni organi ne trdijo, da je bila tožeča stranka del skupine.***

[19] *Kar zadeva same posebne določbe o DDV za družbe je zakon o DDV v različici, ki se je uporabljala v obravnavani zadevi, vseboval določbe, podane spodaj (v nadaljevanju so navedene le najpomembnejše določbe).*

[20] *Pri izračunu prometa za namene DDV v skladu s členom 4a(3) zakona o DDV je veljalo pravilo, da je v promet davčnega zavezanca, ki je družbenik v družbi, v okviru katere se opravljajo transakcije, na podlagi katerih nastane pravica do odbitka davka, vključen promet, ki ga ustvari (a) ta oseba neodvisno zunaj družbe in b) celotna družba.*

[21] *Obstajalo je tudi posebno pravilo za določitev plačnika. V skladu s členom 6a zakona o DDV se davčni zavezanec, (a) ki je družbenik v družbi, v okviru katere se opravljajo transakcije, na podlagi katerih nastane pravica do odbitka, za plačnika šteje od dneva, ko kateri koli od drugih družbenikov postane plačnik, razen če je na podlagi tega zakona postal plačnik že prej, (b) ki postane družbenik v družbi, v okviru katere se skupaj s plačnikom opravljajo transakcije, na podlagi katerih nastane pravica do odbitka davka, za plačnika šteje od dneva, ko je postal družbenik. V skladu s členom 94(2) zakona o DDV je moral plačnik v roku 15 dni od dneva, ko je postal plačnik, vložiti zahtevo za registracijo. V skladu s členom 95 tega zakona je veljalo pravilo, da mora davčni zavezanec, ki je družbenik v družbi, če postane plačnik, o tem preostale družbenike obvestiti v roku 15 dni od dneva, ko je postal plačnik.*

[22] *V skladu s členom 100(4) zakona o DDV morajo plačniki, ki so družbeniki iste družbe, glede dejavnosti, v zvezi s katero so se pridružili družbi, voditi ločeno evidenco za namene davka na dodano vrednost. To evidenco v imenu družbe vodi določeni družbenik, ki v imenu družbe izpolnjuje vse obveznosti in uveljavlja pravice, ki iz tega zakona izhajajo za preostale družbenike. Poleg tega je člen 101b(2) zakona o DDV določal, da mora plačnik, ki kot določeni družbenik v imenu družbe vodi evidenco za namene davka na dodano vrednost, v svojem davčnem obračunu navesti transakcije, na podlagi katerih nastane pravica do*

odbitka davka, in davek od lastne dejavnosti ter transakcije, na podlagi katerih nastane pravica do odbitka davka, in davek od dejavnosti celotne družbe. Preostali družbeniki v davčnem obračunu navedejo le transakcije, na podlagi katerih nastane pravica do odbitka davka, in davek od lastne dejavnosti.

[23] Zaradi celovitosti je mogoče dodati, da je imel določeni družbenik vlogo tudi v zvezi z uveljavljanjem pravice do odbitka DDV. V skladu z osnovnim pravilom, ki izhaja iz določb člena 74(7) zakona o DDV, je bil ravno določeni družbenik ta, ki je to pravico uresničeval v zvezi z obdavčljivimi transakcijami, ki so se izvedle v okviru delovanja družbe.

III. Analiza vprašanj za predhodno odločanje

[24] Pred izvedbo podrobnejše analize samih vprašanj za predhodno odločanje, je treba po mnenju vrhovnega upravnega sodišča predstaviti dva preudarka.

[25] Najprej se v skladu z logiko postavlja vprašanje, ali je položaj tožeče stranke sploh mogoče obravnavati kot institut „družbe“ v smislu člena 2716 civilnega zakonika. Tožeča stranka je v kasacijski pritožbi trdila, da njeno sodelovanje z ameriškimi podjetji ne izpolnjuje meril za obstoj take družbe. Vendar je Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče) sprejelo vmesni pravni sklep, da je šlo pri zadevni družbi v bistvu za družbo v smislu člena 2716 civilnega zakonika. Poleg tega je Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče) že presojalo sodelovanje tožeče stranke in v vsakem primeru ugotovilo, da struktura ekonomske dejavnosti izpolnjuje merila za obstoj družbe v smislu člena 2716 civilnega zakonika (šlo je za primere presoje davčnih obveznosti tožeče stranke v drugih obračunskih obdobjih ali za obveznosti drugih družbenikov; glej na primer sodbi z dne 10. maja 2022, opravilna številka 10 Afs 137/2020-69, točka 16 in naslednje, ter z dne 15. februarja 2023, opravilna številka 6 Afs 331/2021-61, točki 18 in 19).

[26] Drugič, pred predložitvijo vprašanj za predhodno odločanje je nasprotna stranka izrazila pomislek, ali lahko Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče) sploh upošteva očitke tožeče stranke, da so sporne določbe češkega prava v nasprotju s pravom Unije. Po mnenju nasprotne stranke je tožeča stranka to trditev prvič uveljavljala šele v kasacijski pritožbi, zato naj bi bil ta oatek nedopusten. Vendar je Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče) presodilo, da lahko obravnava to vprašanje. Ker je okrožno sodišče v zvezi s trditvami tožeče stranke uporabilo sporne določbe nacionalnega prava, se vprašanje v bistvu nanaša na to, ali je sodišče uporabilo ustrezne pravne določbe. Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče) mora to vprašanje obravnavati v vsakem postopku s kasacijsko pritožbo, in sicer tudi po uradni dolžnosti.

[27] Ugotovitve sodišča v zvezi s samo analizo vprašanj za predhodno odločanje so podane v nadaljevanju.

[28] Sporne določbe zakona o DDV so prišle do izraza na več načinov. Prvič, status plačnika v primeru družbenika družbe v smislu člena 2716 civilnega zakonika ni izhajal zgolj iz njegove samostojne ekonomske dejavnosti ali

prometa, ki ga je ustvaril sam. Odvisen je bil tudi od prometa celotne družbe (člen 4a(3) zakona o DDV) ali od tega, ali je imel status plačnika kateri od drugih družbenikov. Drugič, za družbo je bila ključna vloga tako imenovanega določenega družbenika. Ta naj bi v imenu družbe izpolnjeval vse obveznosti, vključno s plačilom DDV za celotno družbo.

[29] V tem primeru so davčni organi ugotovili obstoj družbe (ker za obstoj družbe ni potrebna pisna pogodba, so davčni organi lahko tako ravnali). Tožeča stranka pa je ves čas zanikala obstoj družbe. Davčni organi so zato prav tako ugotovili tako imenovanega določenega družbenika – v obravnavani zadevi je bil ta po njihovem mnenju tožeča stranka. Pri tem so se sklicevali na njeno vlogo v družbi (glej točko [3] zgoraj). In prav tožeči stranki so izdali odločbo, s katero so odmerili dodatno obveznost iz naslova DDV za celotno družbo.

[30] Tožeča stranka meni, da so posebne določbe češkega zakona o DDV v nasprotju z Direktivo 2006/112/ES, in sicer zato, ker mora kot oseba, ki so jo določili davčni organi (določeni družbenik), DDV plačati ne le od svojih transakcij, temveč tudi od transakcij drugih oseb, ki jih davčni organi obravnavajo kot družbenike družbe (te transakcije so predmet spora v obravnavani zadevi). Tožeča stranka v bistvu trdi, da bi morale biti v zvezi s transakcijami drugih oseb davčni zavezanci ravno te osebe. In prav te osebe bi morale plačati davek v skladu s členom 193 Direktive. Tožeča stranka trdi, da bi morala biti davčni zavezanec v smislu člena 9(1) Direktive le glede svoje dejavnosti in da bi morala DDV dolgovati izključno za te transakcije, ki jih je opravila sama.

[31] Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče) se strinja z ugovori tožeče stranke. Po njegovem mnenju tožeča stranka ne bi smela biti obvezana k plačilu DDV od transakcij, ki so bile opravljene med drugimi osebami in končnimi strankami, čeprav so tožeča stranka in druge osebe tvorile družbo v smislu člena 2716 civilnega zakonika. Vendar sodišče meni, da je treba to stališče potrditi.

[32] Davčni zavezanec v smislu člena 9(1) Direktive 2006/112/ES je v skladu s členom 193 te direktive načeloma dolžan plačati DDV od svoje ekonomske dejavnosti. Z zakonom o DDV pa je bila odgovornost za plačilo DDV za celotno družbo brez izjeme prenesena na določenega družbenika – v obravnavani zadevi na tožečo stranko. Če pa določeni družbenik glede transakcij, od katerih mora plačati DDV, ni obenem davčni zavezanec v smislu člena 9(1) Direktive 2006/112/ES, je po mnenju vrhovnega upravnega sodišča njegova obveznost plačila DDV od teh transakcij v nasprotju s členom 193 te direktive.

[33] V obravnavani zadevi je torej ključno, da se ugotovi, kdo je v zvezi s spornimi transakcijami, opravljenimi med preostalimi družbeniki družbe in končnimi strankami (torej transakcijami, od katerih tožeča stranka ne namerava plačati DDV), davčni zavezanec v smislu člena 9(1) Direktive 2006/112/ES. Po potrebi je treba preučiti tudi, ali se glede na to, da se obravnavana zadeva nanaša na opravljanje storitev, uporabi člen 28 Direktive.

[34] Cilj Direktive 2006/112/ES je uvedba skupnega sistema DDV. Zato je v direktivi določeno zelo široko področje uporabe tega davka. Za enotno uporabo te direktive se morajo pojmi, ki opredeljujejo to področje uporabe, kot so *obdavčljive transakcije, davčni zavezanca in ekonomske dejavnosti*, razlagati avtonomno in enotno (sodba velikega senata Sodišča z dne 29. septembra 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, točka 26).

[35] V skladu s členom 9(1) Direktive 2006/112/ES je davčni zavezanec vsaka oseba, ki izpolnjuje druge pogoje, ki so v njem določeni. V členu 9(1) Direktive je torej privzeta široka opredelitev pojma *davčnega zavezanca*. Davčni zavezanca so lahko vse osebe, fizične ali pravne, javnega in zasebnega prava, in tudi tvorbe, ki nimajo pravne osebnosti. Bistveno je, da te osebe ali subjekti *neodvisno opravljajo ekonomsko dejavnost* (sodba Sodišča EU z dne 16. septembra 2020, *Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19, EU:C:2020:711, točki 39 in 40).

[36] Ekonomska dejavnost se izvaja neodvisno, če jo zadevna oseba opravlja v svojem imenu, za svoj račun in na lastno odgovornost. Bistveno je tudi, ali nosi gospodarsko tveganje, povezano z opravljanjem teh dejavnosti (glej zgoraj navedeno sodbo *Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19, točka 41, ali sodbo Sodišča z dne 12. oktobra 2016, *Nigl*, C-340/15, EU:C:2016:764, točka 28).

[37] S temi merili je zagotovljeno, da lahko pridobitelj pravno varno izvaja svojo morebitno pravico do odbitka. Za to namreč na podlagi člena 226, točka 5, Direktive 2006/112/ES potrebuje račun s polnim imenom in naslovom davčnega zavezanca. Podatek z računa pa lahko preveri samo, če ve, kdo je nastopal v razmerju do njega (glej sklepne predloge generalne pravobranilke Kokott z dne 23. aprila 2020, *Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19, EU:C:2020:310, točka 41).

[38] To, da je subjekt neodvisen ali da neodvisno opravlja ekonomsko dejavnost, je mogoče ugotoviti kljub dejstvu, da med subjekti, ki so lahko davčni zavezanca v smislu člena 9(1) Direktive 2006/112/ES, obstaja neka stopnja sodelovanja (glej že navedeno sodbo *Nigl*, C-340/15, točka 31; glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca Szpunarja z dne 30. junija 2016 v isti zadevi, EU:C:2016:505, točka 21, v katerih je generalni pravobranilec opozoril, da celo *tesno* sodelovanje ne kaže nujno na podrejenost drugi osebi).

[39] Iz sodne prakse Sodišče prav tako izhaja, da je v primerih, v katerih član združenja v razmerju do strank nastopa (sklepa pogodbe) v svojem imenu, ne da bi omenil združenje ali njegove preostale člane, vsebina pogodbe združenja drugotnega pomena (združenje je ustreznik družbe v smislu člena 2716 češkega civilnega zakonika, oba pojma izhajata iz pojma rimskega prava *societas*). Sodišče je na primer za davčnega zavezanca v smislu člena 9(1) Direktive štelo tistega poslovnega partnerja, ki je v svojem imenu sklepal pogodbe o prodaji nepremičnin, v razmerju do tretjih oseb pa je deloval, ne da bi omenil zadevno poslovno partnerstvo ali identiteto drugega partnerja. Pri tem ni bila upoštevana okoliščina, da je drugi poslovni partner v znatnem delu financiral nakup zemljišča

in da sta bistvene odločitve o ekonomski dejavnosti poslovna partnerja sprejemala skupaj (glej *Valstybinė daň inspekcija*, C-312/19, točke od 43 do 48). Sodišče je prav tako presodilo, da je davčni zavezanec stranka pogodbe o združitvi v združenje, ki je bila navedena v prodajni pogodbi, čeprav je bila v navedeni zadevi prodaja nepremičnine del skupnih obveznosti strank pogodbe o združitvi v združenje (glej sodbo z dne 13. februarja 2023, *DGRFP Cluj*, C-519/21, EU:C:2023:106, točke od 74 do 77).

[40] V primeru opravljanja storitev se lahko davčni zavezanec identificira tudi v skladu s členom 28 Direktive 2006/112/ES. Člen 28 ustvarja pravno fikcijo, da sta identični storitvi opravljeni zaporedno. Za subjekt, ki posreduje pri opravljanju storitev in je komisionar, se šteje, da je najprej prejel zadevne storitve od subjekta, za račun katerega deluje in ki je komitent, nato pa je te storitve sam opravil za stranko (sodba z dne 4. maja 2017, Komisija/Luksemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, točka 86). Za uporabo člena 28 mora obstajati, na eni strani, naročilo, na podlagi katerega komisionar za račun komitenta posreduje pri opravljanju storitev, ter, na drugi strani, identičnost pridobljenih in opravljenih storitev (sodba z dne 12. novembra 2020, *ITH Comercial Timișoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, točka 51).

[41] Vendar po mnenju Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče) v obravnavani zadevi ni mogoče sklepati o obstoju kakršnega koli naročila v smislu člena 28 Direktive 2006/112/ES. Tudi same družbe v smislu člena 2716 civilnega zakonika ni mogoče kar tako primerjati z razmerjem med komisionarjem in komitentom.

[42] V primeru spornih transakcij v razmerju do končnih strank ni nastopala tožeča stranka, temveč drugi družbeniki. Češka zakonodaja ne določa, da je davčni zavezanec lahko sama družba v smislu člena 2716 civilnega zakonika. Glede na ugotovitev, da je družba obstajala, se prav tako *niso mogle* uporabiti določbe o davčni skupini in davčni organi niso trdili, da bi se morale (glej točko [18] zgoraj).

[43] Po mnenju Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče) bi bilo zato treba za davčne zavezance v teh transakcijah šteti druge družbenike, ki so nastopali v razmerju do strank, in ne tožečo stranko. Vendar se je Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče) porodil dvom, ali je tak sklep mogoč že na podlagi tega, kateri od družbenikov je v dani transakciji nastopal v razmerju do strank, ali pa je treba podrobneje preučiti okoliščine, v katerih je do tega prišlo (zlasti dejstvo, da so drugi družbeniki praviloma delovali v svojem imenu).

[44] Kot je bilo poudarjeno že zgoraj, je obravnavana zadeva posebna, ker so davčni organi obstoj družbe ugotovili šele naknadno. To tudi pomeni, da v obravnavanem zadevi ni pisne družbene pogodbe, na podlagi katere bi bilo mogoče ugotoviti, kako so družbeniki opredelili svoje pravice in obveznosti v družbi. V zvezi s tem mora sodišče izhajati iz tega, da je družba delovala natančno

tako, kot je določeno v zgoraj navedenih določbah člena 2716 in naslednjih civilnega zakonika.

[45] V primeru spornih transakcij je v razmerju do končne stranke vedno nastopal eden od družbenikov, in ne sama tožeča stranka. V takih položajih, v katerih *eden* od družbenikov v skupni zadevi nastopa navzven, se praviloma uporabi postopek, opisan v členu 2737(1) civilnega zakonika (od katerega je mogoče v omejenem obsegu odstopiti, vendar le na podlagi družbene pogodbe, ki pa v tem primeru ne obstaja). Če družbenik deluje v skladu s tem standardnim postopkom, deluje v skupni zadevi kot pooblaščenec vseh družbenikov na podlagi pooblastila, ki mu ga dajo (ki mu ga družbeniki morajo podeliti, sam institut naročila ne vključuje zastopanja). Zato ta družbenik deluje *v imenu in za račun vseh družbenikov*, posledica njegovega delovanja pa je solidarna odgovornost vseh družbenikov v skladu s členom 2736 civilnega zakonika.

[46] Postopek iz člena 2737(1) civilnega zakonika ni edini način, na katerega lahko družbeniki delujejo v zadevah družbe. Na primer, če *vsi* družbeniki delujejo skupaj, je posledica njihovih dejanj ista – nastanek solidarne odgovornosti vseh družbenikov. Vendar se primeri, v katerih lahko dejanja *enega* družbenika *dejansko* zavezujejo vse družbenike, med seboj razlikujejo. Poleg standardnega delovanja v skladu s členom 2737(1) je mogoč tudi položaj, v katerem eden od partnerjev najprej deluje v svojem imenu in za svoj račun (torej neodvisno od družbe). Preostali družbeniki lahko nato njegova dejanja potrdijo, lahko jih privzamejo. Razlika med delovanjem v skladu s členom 2737(1) in postopkom, opisanim neposredno zgoraj, je v tem, v kolikšnem obsegu družbenik deluje *neodvisno*. V prvem primeru je družbenik na določen način povezan z drugimi družbeniki, v drugem primeru pa družbenik najprej v bistvu deluje neodvisno. To je lahko pomembno tudi za določitev davčnega zavezanca glede na merilo *neodvisnosti* iz člena 9(1) Direktive. Postopek iz člena 2737(1) civilnega zakonika je namreč *najmanj neodvisen* način, na katerega lahko eden od družbenikov deluje v skupni zadevi.

[47] Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče) se je porodil dvom, ali se lahko izhaja izključno iz tega, da je v spornih transakcijah v razmerju do končnih strank vselej nastopal le eden od družbenikov. Po mnenju sodišča je zato treba presoditi **način, na kateri so pravne osebe, povezane v družbo, nastopale v razmerju do končnih strank**. Iz upravnega spisa je razvidno, da so preostali družbeniki (prek svojih podružnic) v razmerju do končnih strank nastopali v svojem imenu. Tožeča stranka ni sklepala pogodb o opravljanju storitev. Po mnenju sodišča te ugotovitve ne omaje dejstvo, da so bili v pogodbeni dokumentaciji navedeni nekateri kontaktni podatki tožeče stranke (glej točko [3] zgoraj). Iz upravnega spisa prav tako ni razvidno, da bi drugi družbeniki v svojih pogodbah s strankami ali kadar koli v okviru stikov z njimi tožečo stranko omenjali na način, ki bi bil primerljiv z navedbo, da je tožeča stranka družbenik.

[48] Iz okoliščin obravnavane zadeve je prav tako razvidno, da je ključno vlogo pri zagotavljanju potrebne infrastrukture in pasovne širine imela tožeča stranka, in

ne preostali družbeniki. Glede na osebne povezave med družbeniki so bila njihova dejanja najverjetneje usklajena. Vendar gre po mnenju sodišča pri tem v bistvu za „notranje“ zadeve družbe, ki so glede na to, da so družbeniki delovali v svojem imenu, za presojo v obravnavani zadevi drugotnega pomena (glej sodno prakso, navedeno v točki [38] zgoraj).

[49] Zato Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče) meni, da tožeča stranka v spornih transakcijah, v katerih so v razmerju do strank nastopali drugi družbeniki, ni mogla biti davčni zavezanec v smislu člena 9(1) Direktive 2006/112/ES. V takem primeru pa bi bila uporaba posebne ureditve češkega prava, katere posledica je, da je tožeča stranka dolžna plačati DDV od vseh spornih transakcij, v nasprotju s členom 193 te direktive.

IV. Sklep

[50] Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče) ob upoštevanju zgornjih preudarkov Sodišču Evropske unije v predhodno odločanje predloži ti vprašanji:

Ali je z Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, zlasti pa s členom 9(1) in členom 193 te direktive, skladen položaj, obravnavan v tej zadevi, v katerem je na podlagi posebnih nacionalnih določb o davku na dodano vrednost za tako imenovane „družbe“ (združenja oseb brez pravne osebnosti) davek za celotno „družbo“ dolžan plačati tako imenovani določeni družbenik, čeprav je v zvezi z opravljanjem storitev v razmerju do končne stranke nastopal drug družbenik?

Ali je skladnost tega položaja z Direktivo 2006/112/ES odvisna od tega, ali je ta drugi družbenik kršil pravila delovanja v zadevah „družbe“ in v razmerju do končne stranke nastopal v svojem imenu?

[51] [...] (ni prevedeno) [nacionalni postopek]

[...] (ni prevedeno)

[pravni pouk, datum, podpisi]