

**Lieta C-796/23****Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu****Iesniegšanas datums:**

2023. gada 21. decembris

**Iesniedzējtiesa:***Nejvyšší správní soud* (Čehijas Republika)**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2023. gada 29. novembris

**Prasītāja:***Česká síť s.r.o.***Atbildētāja:***Odvolací finanční ředitelství***LĚMUMS**

*Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa, Čehijas Republika) [..] prasītājas *Česká síť s.r.o.*, [..] Domažlice [*Domažlice*], lietā [..] pret atbildētāju *Odvolací finanční ředitelství* (Apelācijas finanšu direkcija, Čehijas Republika), [..] Brno [*Brno*], par sūdzību par atbildētājas 2021. gada 14. decembra lēmumu, lietas Nr. 47225/21/5300–21441–712772, izskatot prasītājas kasācijas sūdzību par *Krajský soud v Plzni* (Pilzenas apgabaltiesa, Čehijas Republika) 2023. gada 31. janvāra spriedumu, lietas Nr. 57 Af 4/2022-62,

**nolēma:**

**I. Uzdot Eiropas Savienības Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:**

**Vai ar Padomes Direktīvu 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, it īpaši ar tās 9. panta 1. punktu un 193. pantu, ir saderīga situācija, kad – pamatojoties uz īpašiem valsts tiesību aktiem par pievienotās vērtības nodokli tā sauktajām “sabiedrībām” (personu apvienībām bez juridiskas personas statusa) –, tā sauktajam izraudzītajam dalībniekam ir jāmaksā nodoklis**

**par visu sabiedrību, lai gan saistībā ar pakalpojumu sniegšanu attiecībās ar gala klientu stājās cits dalībnieks?**

**Vai šīs situācijas saderība ar Direktīvu 2006/112/EK ir atkarīga no tā, vai šis otrais dalībnieks ir pārkāpis noteikumus par rīkošanos sabiedrības vārdā un attiecībās ar gala klientu stājās savā vārdā?**

II. [...] [norādes par tiesvedību valsts tiesā]

### **Pamatojums:**

#### **I. Tiesvedības priekšmets**

[1] Prasītāja [*prasītāja* tiesvedībā *Nejvyšší správní soud* (Augstākajā administratīvajā tiesā)] ir Čehijas Republikā reģistrēta sabiedrība ar ierobežotu atbildību. 2020. gada novembrī *Finanční úřad pro Plzeňský kraj* (Pilzenas apgabala Nodokļu iestāde, turpmāk tekstā – “nodokļu iestāde”) pieņēma kopumā divpadsmit lēmumus, ar kuriem tā noteica nodokļu saistību apmēru un uzlika par pienākumu samaksāt pievienotās vērtības nodokli (PVN) par taksācijas periodu no 2017. gada janvāra līdz decembrim. Par katru taksācijas periodu (katru mēnesi 2017. gadā) nodokļu iestāde noteica nodokli 30 713 CZK apmērā (kopā 368 556 CZK) un uzlika tai pienākumu samaksāt soda naudu (kopā 73 704 CZK). Prasītāja šos lēmumus nesekmīgi apstrīdēja *Odvolací finanční ředitelství* (Apelācijas finanšu direkcija, proti, atbildētāja) un pēc tam nesekmīgi pārsūdzēja arī apgabaltiesā. Šobrīd prasītāja ir iesniegusi kasācijas sūdzību *Nejvyšší správní soud* (Augstākajā administratīvajā tiesā).

[2] Nodokļu iestāžu un rajona tiesas nolēmumi ir pamatoti ar šādiem apstākļiem. 2017. gadā prasītāja sadarbojās ar vairākām ASV reģistrētām kapitālsabiedrībām (*corporations*), kas Čehijas Republikā darbojās ar filiāļu starpniecību (tās bija juridiskās personas *CESKA SIT OPTICS LLC*, *KDYNSKY INTERNET LLC* un *CESKA SIT LLC*). Visas juridiskās personas (prasītāja un trīs ASV kapitālsabiedrības, vai arī to filiāles, kas darbojas Čehijas Republikā) sniedza pakalpojumus gala klientiem (galvenokārt nodrošināja piekļuvi internetam). Katra juridiskā persona savā vārdā sadarbojās ar atšķirīgu klientu grupu. Tādējādi katra no juridiskajām personām 2017. gadā guva ieņēmumus no pakalpojumu sniegšanas (piemēram, ASV kapitālsabiedrību filiāļu gadījumā gada ieņēmumi bija no 645 000 CZK līdz 748 000 CZK).

[3] Tomēr starp prasītāju un ASV kapitālsabiedrībām pastāvēja saiknes, uz kuru pamata nodokļu iestādes un apgabaltiesa secināja, ka faktiski pastāvēja tā sauktā “*sabiedrība*” (t. i., personu apvienība bez juridiskās personas statusa) *zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník* (Likuma Nr. 89/2012 – Civilkodekss) 2716. panta izpratnē. Prasītājas valdes loceklis un vienīgais dalībnieks vienlaicīgi bija arī visu trīs ASV juridisko personu filiāļu vadītājs (viņš arī filiāļu vārdā parakstīja ar līgumiem saistītus dokumentus, tostarp, to darot, norādīja dažus prasītājas kontaktinformācijas datus, piemēram, tīmekļa vietni vai e-pasta adresi). Tādējādi viņš bija vienīgā persona, kas faktiski vadīja gan prasītāju, gan attiecīgo

trīs kapitālsabiedrību filiāles. Turklāt 2009. un 2010.gadā prasītāja jau bija bez atlīdzības nodevusi ASV kapitālsabiedrību filiālēm vairāk nekā 170 savu esošo klientu. Prasītāja nodrošināja filiālēm nepieciešamo infrastruktūru un pati iegādājās sakaru pakalpojumus (piemēram, visi klienti tika pieslēgti internetam, izmantojot vienu un to pašu piekļuves punktu). Savukārt ASV kapitālsabiedrību filiālēm nebija ne materiālo, ne nemateriālo aktīvu un algu izmaksu.

[4] Nodokļu iestādes konstatēja, ka saskaņā ar Čehijas PVN likumā “sabiedrībām” paredzētajiem īpašajiem noteikumiem saskaņā ar Civilkodeksa 2716. pantu prasītājai kā tā sauktajai *izraudzītajai dalībnieci* bija jāmaksā PVN par visu sabiedrību. Attiecīgi nodokļu iestāde aprēķināja prasītājas PVN tādējādi, ka tā iekļāva summā, kurai uzliek nodokli, gan prasītājas 2017. gadā veiktos ar nodokli apliekamos darījumus, gan kapitālsabiedrību – “sabiedrības” dalībnieku filiāļu ienākumus.

[5] Kasācijas sūdzībā prasītāja tagad apstrīd vairākus daļējus secinājumus, kuru rezultātā tika pieņemti lēmumi, ar kuriem tika noteikta papildu PVN saistību summa. Prasītāja tostarp apgalvoja, ka Čehijas tiesību aktos paredzētais īpašais PVN regulējums attiecībā uz tā sauktajām “sabiedrībām” vai, pakārtoti, to dalībniekiem ir pretrunā Padomes Direktīvai 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.). Čehijas tiesību akti noveda pie tā, ka nodokļu iestāde attiecībā uz prasītāju izdeva lēmumus, kuros tika noteikta papildu nodokļu saistību summa ne tikai par pašas prasītājas, bet arī par visas nodokļu iestāžu identificētās “sabiedrības” pārdošanas darījumiem. Prasītāja nepiekrīt tieši šiem lēmumiem par nodokļu apmēra precizēšanu attiecībā uz tiem ASV kapitālsabiedrību filiāļu pārdošanas darījumiem, kuri, nodokļu iestāžu ieskatā, ir attiecināmi uz “sabiedrību”.

[6] Turpretim atbildētāja nepiekrīt šādiem argumentiem. Tā uzskata, ka īpašie noteikumi attiecībā uz “sabiedrībām” nav pretrunā Savienības tiesībām. Likumdevējs atcēla iepriekšējos noteikumus nevis tāpēc, ka tie bija pretrunā Savienības tiesībām, bet gan tāpēc, ka bija problēmas ar to piemērošanu.

## II. Atbilstošās Eiropas Savienības un valsts tiesību normas

### *Savienības tiesības*

[7] Saskaņā ar Direktīvas 2006/112/EK 9. panta 1. punktu nodokļa maksātājs “*ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta*. Tajā pašā noteikumā ir paredzēts, ka *jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par “saimniecisku darbību”*. *Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību*.

[8] Direktīvas 2006/112/EK 11. pantā ir noteikts, ka apspriedusies ar padomdevēju komiteju PVN jautājumos *katra dalībvalsts par vienu nodokļa maksātāju var uzskatīt personas, kuras veic uzņēmējdarbību attiecīgās dalībvalsts teritorijā un kuras, kaut arī juridiski patstāvīgas, ir cieši saistītas cita ar citu finansiālām, saimnieciskām un organizatoriskām saitēm. Dalībvalsts, kas izmanto pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju, var veikt visus vajadzīgos pasākumus, lai nepieļautu, ka minētā noteikuma piemērošana padara iespējamu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.*

[9] Saskaņā ar Direktīvas 2006/112/EK 28. pantu, *“ja nodokļa maksātājs, kas darbojas savā vārdā, bet kāda cita interesēs, piedalās pakalpojumu sniegšanā, uzskata, ka tas pats saņēmis un sniedzis šos pakalpojumus.*

[10] Saskaņā ar Direktīvas 2006/112/EK 193. pantu *PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli, izņemot gadījumus, kad saskaņā ar 194. līdz 199. pantu un 202. pantu nodokli maksā kāda cita persona.* Direktīvas 2006/112/EK 282. līdz 292. pantā ir reglamentētas iespējas atbrīvot no pievienotās vērtības nodokļa. Direktīvas 2006/112/EK 287. pantā ir noteikts, ka *dalībvalstis, kas pievienojušās pēc 1978. gada 1. janvāra, var piemērot atbrīvojumu no nodokļa tādiem nodokļa maksātājiem, kuru gada apgrozījums nepārsniedz turpmāk norādīto summu ekvivalentu attiecīgās valsts valūtā pēc valūtas maiņas kursa, kas bija spēkā to pievienošanās dienā.* Saskaņā ar Direktīvas 287. panta 7. punktu Čehijas Republikā limits ir 35 000 EUR.

*Valsts tiesību akti – tā sauktās “sabiedrības” definīcija*

[11] *Zákon č. 89/2012 Sb. občanský zákoník* (Likuma Nr. 89/2012 – Civilkodekss) 2716. pantā un turpmākajos pantos ir reglamentēta tā sauktā *“sabiedrība”*, t.i., personu apvienība bez juridiskas personas statusa (tas ir tradicionāls romiešu tiesību institūts, latīņu valodā *societas*). Saskaņā ar Civilkodeksa 2716. panta 1. punktu, *ja vairākas personas ar līgumu apņemas apvienoties kā dalībnieki, lai darbotos kopīgi vai kopīgā nolūkā, tiek nodibināta sabiedrība.* Šādas sabiedrības nodibināšanai nav nepieciešams rakstveida līgums.

[12] Saskaņā ar Civilkodeksa 2719. panta 1. punktu *naudas līdzekļi un lietojamās lietas, kā arī noteikta veida lietas, kas ieguldītas sabiedrībā, kļūst par to dalībnieku kopīpašumu, kas to ir ieguldījuši; citas lietas kļūst par viņu kopīpašumu tikai tad, ja tās ir novērtētas naudas summās. Dalībnieku daļas tiek noteiktas, pamatojoties uz to aktīvu vērtības īpatsvaru, ko katrs dalībnieks ir ieguldījis sabiedrībā.*

[13] Attiecībā uz lēmumu pieņemšanu sabiedrības jautājumos, saskaņā ar Civilkodeksa 2729. panta 1. punktu *lēmumus sabiedrības jautājumos pieņem ar balsu vairākumu; katram dalībniekam ir viena balss.* Jautājumos, kas attiecas uz sabiedrības pārvaldību, Civilkodeksa 2730. pantā cita starpā ir noteikts, ka *dalībnieki var sadalīt pilnvaras attiecībā uz kopīgo lietu pārvaldību tādā veidā,*

*kādu viņi uzskata par piemērotu. Ja viņi to nav izdarījuši, katrs dalībnieks būs pārējo dalībnieku pārstāvis attiecībā uz šādiem jautājumiem. Saskaņā ar Civilkodeksa 2731. panta 1. punktu dalībnieki var uzticēt kopīgo lietu pārvaldību personai, kuru izvēlas no sava vidus, vai trešajai personai.*

[14] Attiecībā uz sabiedrības dalībnieku savstarpējām tiesībām cita pret citu, cita starpā, ir piemērojams tas, ka saskaņā ar Civilkodeksa 2727. panta 1. punktu dalībnieks bez pārējo dalībnieku piekrišanas nedrīkst uz sava vai kāda cita rēķina veikt kopīgam nolūkam konkurējošu darbību. Šādā gadījumā pārējie dalībnieki var pieprasīt, lai šis dalībnieks atturas no šādām darbībām. Saskaņā ar 2727. panta 2. punktu, ja dalībnieks ir rīkojies uz sava rēķina, pārējie partneri var prasīt, ka dalībnieka rīcība ir veikta uz kopīga rēķina. Ja dalībnieks ir rīkojies uz kāda cita rēķina, pārējie dalībnieki var pieprasīt, lai viņiem tiktu nodotas tiesības uz atlīdzību par darbībām, kas veiktas uz kopīga rēķina, vai lai viņiem tiktu nodota jau piešķirtā atlīdzība. Šīs tiesības beidzas, ja tās nav īstenotas trīs mēnešu laikā no dienas, kad uzņēmējs uzzināja par rīcību, bet ne vēlāk kā viena gada laikā no dienas, kad rīcība notika.

[15] Šajā lietā svarīgākie noteikumi attiecas uz dalībnieku tiesībām un pienākumiem attiecībā uz trešajām personām. Saskaņā ar Civilkodeksa 2736. pantu partneri cita starpā ir solidāri un atsevišķi atbildīgi pret trešajām personām par parādiem, kas radušies kopīgas darbības rezultātā. Saskaņā ar 2737. pantu, ja dalībnieks veic kopīgu darbību kopējā nolūkā ar trešo personu, viņš tiek uzskatīts par visu dalībnieku pārstāvi. Ja vien dalībnieki nav vienojušies citādi, to nevar vērst pret trešo personu, kas rīkojas labticīgi. Ja dalībnieks ir rīkojies savā vārdā kopīgā nolūkā ar trešo personu, pārējie dalībnieki var izmantot no tā izrietošās tiesības, bet trešā persona ir atbildīga tikai pret to personu, kura ar viņu veica juridiskus darījumus. Tas neattiecas uz gadījumiem, ja trešā persona zināja, ka dalībnieks rīkojas sabiedrības labā.

*Valsts tiesību akti – tiesību akti nodokļu jomā*

[16] Privāttiesību normas par “sabiedrību” papildina tiesību akti nodokļu jomā. *Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty* (Likumā Nr. 235/2004 par pievienotās vērtības nodokli, turpmāk tekstā – “PVN likums”) līdz 2017. gada 30. jūnijam bija ietverts īpašs PVN regulējums tiem nodokļa maksātājiem, kas ir sabiedrības dalībnieki Civilkodeksa 2716. panta nozīmē. Līdz 2017. gada 30. jūnijam tas bija vienīgais iespējamais PVN režīms šādām sabiedrībām. 2017. gada 1. jūlijā PVN likums tika grozīts ar grozījumiem Nr. 170/2017, ar ko īpašais režīms šādām sabiedrībām tika atcelts. Kopš šo grozījumu ieviešanas katrs sabiedrības dalībnieks PVN jautājumos rīkojas personīgi saskaņā ar PVN likuma vispārīgajiem noteikumiem. Tomēr, pamatojoties uz grozījumā ietverto pārejas noteikumu, līdz 2018. gada beigām bija iespējams piemērot sabiedrībām iepriekšējo īpašo PVN režīmu. Grozījumu Nr. 170/2017 pamatojumā ir norādīta spēkā esošā regulējuma iespējamā neatbilstība Direktīvai 2006/112/EK. Saskaņā ar pamatojumā teikto ar grozījumu PVN likums tiks “saskaņots ar direktīvu par pievienotās vērtības nodokli un vispārējiem pievienotās vērtības nodokļa

*principiem*”. Tomēr pamatojumā nav sīkāk paskaidrota šī (apgalvotā) PVN likuma neatbilstība direktīvai.

[17] Saskaņā ar PVN likuma 5. panta 1. punktu nodokļa maksātājs ir *persona, kas veic saimniecisku darbību pati vai grupā. Nodokļa maksātājs ir arī juridiska persona, kas nav dibināta vai izveidota saimnieciskas darbības veikšanai, ja tā veic saimniecisku darbību*. Nodokļa maksātājs parasti kļūst par nodokļa maksātāju, ja saskaņā ar PVN likuma 6. panta 1. punktu tā apgrozījums ne vairāk kā 12 tieši iepriekšējos, secīgos, kalendārajos mēnešos pārsniedz noteiktu summu (atbildētājas lēmuma pieņemšanas brīdī šī summa bija 1 miljons kronu). Turpmāk aplūkotajos īpašos noteikumos sabiedrībām tomēr bija paredzēti citi “veidi”, kā kļūt par maksātāju, vai pienākumi, kas atšķīrās no parasto PVN maksātāju pienākumiem.

[18] Īpašie noteikumi par “sabiedrībām” atšķīrās arī no PVN noteikumiem tā sauktajām ar kapitālu vai citādi saistītu personu grupām (tas ir, institūta, ar kuru PVN likuma 5.a un turpmākajos pantos ir īstenots Direktīvas 2006/112/ES 11. pants). PVN likuma 5.a panta 1. punktā ir skaidri noteikts, ka “*grupas dalībnieks nevar vienlaikus būt arī sabiedrības dalībnieks*” – tātad nebija iespējams vienlaikus būt “sabiedrības” un grupas dalībniekam. Var uzsvērt, ka **nodokļu iestādes neapgalvo, ka prasītāja ir bijusi grupas dalībniece**.

[19] Attiecībā uz īpašajiem PVN noteikumiem sabiedrībām PVN likumā redakcijā, kas ir piemērojama izskatāmajai lietai, bija noteikti šādi noteikumi (turpmāk tiek uzskaitīti tikai būtiskākie noteikumi).

[20] Aprēķinot apgrozījumu PVN vajadzībām saskaņā ar PVN likuma 4.a panta 3. punktu, bija jāievēro princips, ka *nodokļa maksātāja, kas ir tādas “sabiedrības” dalībnieks, kas veic darījumus, kuri dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, apgrozījumā ietilpst apgrozījums, ko sasniegusi a) šī persona patstāvīgi ārpus sabiedrības un b) sabiedrība kopumā*.

[21] Pastāvēja arī īpašs noteikums par nodokļa maksātāja noteikšanu. Saskaņā ar PVN likuma 6.a pantu *nodokļa maksātājs, kurš a) ir tādas sabiedrības dalībnieks, kas veic darījumus, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ir nodokļa maksātājs no dienas, kad kāds no pārējiem dalībniekiem kļuvis par nodokļa maksātāju, ja vien viņš nav kļuvis par nodokļa maksātāju agrāk saskaņā ar šo likumu, b) kļūst par tādas sabiedrības dalībnieku, kurā tiek veikti darījumi, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu kopā ar nodokļa maksātāju, ir nodokļa maksātājs no dienas, kad viņš kļuvis par dalībnieku*. Saskaņā ar PVN likuma 94. panta 2. punktu *nodokļa maksātājam bija jāiesniedz reģistrācijas pieteikums 15 dienu laikā pēc brīža, kad viņš kļuvis par nodokļa maksātāju*. Saskaņā ar minētā likuma 95. pantu pastāvēja princips – *ja nodokļa maksātājs, kas ir sabiedrības dalībnieks, kļūst par nodokļa maksātāju, viņam ir pienākums par to informēt pārējos dalībniekus 15 dienu laikā no dienas, kad viņš kļuvis par nodokļa maksātāju*.

[22] Saskaņā ar PVN likuma 100. panta 4. punktu *nodokļa maksātājiem, kuri ir vienas sabiedrības dalībnieki, ir pienākums veikt atsevišķu pievienotās vērtības nodokļa uzskaiti attiecībā uz saimniecisku darbību, saistībā ar kuru viņi ir pievienojušies sabiedrībai. Šo uzskaiti sabiedrības vārdā kārtot izraudzītais dalībnieks, kurš pārējo dalībnieku vārdā pilda visus pienākumus un īsteno tiesības saskaņā ar šo likumu.* Turklāt PVN likuma 101.b panta 2. punktā bija noteikts, ka *nodokļa maksātājam, kurš kā izraudzītais partneris sabiedrības vārdā kārtot pievienotās vērtības nodokļa uzskaiti, ir pienākums nodokļa deklarācijā norādīt darījumus, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, un nodokli par savu saimniecisko darbību, kā arī darījumus, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, un nodokli par visas sabiedrības saimniecisko darbību. Pārējie dalībnieki savā nodokļu deklarācijā norāda tikai tos darījumus, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, un nodokli par savu saimniecisko darbību.*

[23] Pilnīguma labad var piebilst, ka izraudzītā dalībnieka loma izpaudās arī attiecībā uz PVN atskaitīšanas tiesību izmantošanu. Saskaņā ar pamatprincipu, kas izriet no PVN likuma 74. panta 7. punkta noteikumiem, tieši izraudzītais dalībnieks izmantoja šīs tiesības attiecībā uz ar nodokli apliekamajiem darījumiem, kas tika veikti sabiedrības saimnieciskajā darbībā.

### III. Prejudiciālā jautājuma analīze

[24] Pirms detalizēti analizēt pašu prejudiciālo jautājumu, augstākā administratīvā tiesa uzskata par lietderīgu izklāstīt divus apsvērumus.

[25] Pirmkārt, loģiski rodas jautājums, vai prasītājas situāciju vispār var kvalificēt kā “sabiedrību” Civillikuma 2716. panta nozīmē. Kasācijas sūdzībā prasītāja noliedza, ka tās sadarbība ar ASV kapitālsabiedrībām atbilda sadarbības kritērijiem. Tomēr *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa) izdarīja provizorisku juridisku secinājumu, ka sabiedrība pēc būtības ir “sabiedrība” Civilkodeksa 2716. panta nozīmē. Turklāt *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa) jau bija izvērtējusi prasītājas sadarbību un katrā gadījumā secinājusi, ka saimnieciskas darbības struktūra atbilst “sabiedrības” kritērijiem Civilkodeksa 2716. panta nozīmē (runa bija par prasītājas nodokļu saistībām citos taksācijas periodos vai citu dalībnieku saistībām, skat., piemēram, spriedumus, 2022. gada 10. maijs, lietas Nr. 10 Afs 137/2020–69, 16. un turpmākie punkti, un 2023. gada 15. februāris, lietas Nr. 6 Afs 331/2021–61, 18., 19. punkts).

[26] Otrkārt, pirms prejudiciālā jautājuma iesniegšanas atbildētāja apšaubīja, vai *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa) vispār varēja ņemt vērā prasītājas apgalvojumu par Čehijas tiesību un Savienības tiesību nesaderību. Atbildētāja uzskata, ka prasītāja šādu argumentu pirmo reizi ir izvirzījusi tikai kasācijas sūdzībā, un šis apgalvojums ir nepieņemams. Tomēr *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa) secināja, ka tā var izskatīt šo jautājumu. Tā kā apgabaltiesa prasītājas argumentiem piemēroja apstrīdētās valsts tiesību normas, jautājums būtībā ir par to, vai tiesa piemēroja pareizu tiesību normu.

*Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa) šāds jautājums ir jāizskata jebkurā kasācijas tiesvedības posmā, tostarp arī pēc savas ierosmes.

[27] Attiecībā uz paša iesniegtā jautājuma analīzi tiesa secina šādi.

[28] Apstrīdētais PVN likuma regulējums izpaudās vairākos veidos. Pirmkārt, nodokļa maksātāja statuss “sabiedrības” Civilkodeksa 2716. panta izpratnē dalībniekam neizrietēja tikai no viņa individuālās saimnieciskās darbības vai viņa paša apgrozījuma. Tas bija atkarīgs arī no visas “sabiedrības” apgrozījuma (PVN likuma 4.a panta 3. punkts) vai no tā, vai otram dalībniekam bija nodokļa maksātāja statuss. Otrkārt, izšķiroša bija tā sauktā izraudzītā partnera loma “sabiedrībā”. Viņam bija jāpilda visi pienākumi “sabiedrības” vārdā, tostarp jāmaksā PVN par sabiedrību kopumā.

[29] Šajā lietā nodokļu iestādes secināja, ka “sabiedrība” pastāvēja (tā kā “sabiedrības” pastāvēšanai nav nepieciešams rakstveida līgums, nodokļu iestādes varēja tā rīkoties). Turpretī prasītāja visu laiku noliedz “sabiedrības” pastāvēšanu. Šā iemesla dēļ nodokļu iestādes arī noteica tā saukto izraudzīto dalībnieku – šajā gadījumā prasītāju. To darot, tās pamatojās uz prasītājas lomu “sabiedrībā” (skat. [3] punktu). Un tieši attiecībā uz prasītāju tika pieņemti lēmumi, ar kuriem tika noteikts papildu PVN saistību apmērs visai sabiedrībai kopumā.

[30] Prasītāja saskata Čehijas PVN likuma un Direktīvas 2006/112/EK konkrēto normu nesaderību, proti, ka tai kā nodokļu iestāžu noteiktajai personai (izraudzītajam dalībniekam) ir jāmaksā PVN ne tikai par saviem darījumiem, bet arī par citu personu, kuras nodokļu iestādes atzinušas par “sabiedrības” dalībniekiem, darījumiem (šie darījumi ir strīda priekšmets šajā lietā). Prasītāja būtībā apgalvo, ka tieši šīm personām ir jābūt nodokļa maksātājiem attiecībā uz citu personu darījumiem. Un tieši šīm personām ir jāmaksā nodoklis saskaņā ar Direktīvas 193. pantu. Prasītāja apgalvo, ka tai ir jābūt nodokļa maksātājam Direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē tikai attiecībā uz savu saimniecisko darbību un tai ir jāmaksā PVN tikai par tiem darījumiem, kurus tā veica pati.

[31] *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa) piekrīt prasītājas apgalvojumiem. Tās ieskatā prasītājam nebija jāmaksā PVN par darījumiem, kas tika veikti starp citām personām un gala klientiem, lai gan prasītāja un citas personas veidoja “sabiedrību” Civilkodeksa 2716. panta izpratnē. Tomēr tiesa uzskata, ka šis viedoklis ir jāapstiprina.

[32] Principā nodokļa maksātājam Direktīvas 2006/112/EK 9. panta 1. punkta izpratnē ir pienākums maksāt PVN par savu saimniecisko darbību atbilstīgi šīs direktīvas 193. pantam. Tomēr PVN likums atbildību par PVN nomaksu attiecībā uz visu sabiedrību bez izņēmuma attiecināja uz izraudzīto dalībnieku – šajā gadījumā prasītāju. Tomēr, ja izraudzītais dalībnieks attiecībā uz darījumiem, par kuriem tam ir jāmaksā PVN, vienlaikus nav nodokļa maksātājs Direktīvas 2006/112/EK 9. panta 1. punkta izpratnē, augstākās administratīvās



tiesas ieskatā, viņa pienākums maksāt PVN par šiem darījumiem ir pretrunā šīs direktīvas 193. pantam.

[33] Līdz ar to šajā lietā ir būtiski noskaidrot, kas attiecībā uz strīdīgajiem darījumiem starp pārējiem “sabiedrības” dalībniekiem un gala klientiem (proti, darījumiem, par kuriem prasītāja neplāno maksāt PVN) ir nodokļa maksātājs Direktīvas 2006/112/EK 9. panta 1. punkta izpratnē. Pakārtoti ir jāapsver arī tas, vai nav piemērojams Direktīvas 28. pants, ņemot vērā, ka aplūkojamā lieta attiecas uz pakalpojumu sniegšanu.

[34] Direktīvas 2006/112/EK mērķis ir ieviest kopēju PVN sistēmu. Šī iemesla dēļ direktīvā ir noteikta ļoti plaša šī nodokļa piemērošanas joma. Šīs direktīvas vienveidīgas piemērošanas nolūkos ir svarīgi, lai jēdzieni, kas nosaka šo piemērošanas jomu, kā, piemēram, *ar nodokli apliekamie darījumi, nodokļa maksātāji un saimnieciskā darbība*, tiktu interpretēti vienveidīgi, neatkarīgi no attiecīgo darījumu mērķa un rezultāta (skat. EST Virspalātas spriedumu, 2015. gada 29. septembris, *Gmina Wrocław*, C-276/14, EU:C:2015:635, 26. punkts).

[35] Saskaņā ar Direktīvas 2006/112/EK 9. panta 1. punktu nodokļa maksātājs ir jebkura persona, kas atbilst pārējiem minētajā pantā paredzētajiem nosacījumiem. Tādējādi direktīvas 9. panta 1. punktā ir pieņemta plaša *nodokļa maksātāja* jēdziena definīcija. Nodokļa maksātāji var būt visas fiziskās un juridiskās personas, publiskās un privātās personas, kā arī personas bez juridiskas personas statusa. Būtiski ir tas, ka šīs personas *veic saimniecisko darbību patstāvīgi* (EST spriedums, 2020. gada 16. septembris, *Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19, EU:C:2020:711, 39., 40. punkts).

[36] Saimnieciskā darbība tiek veikta patstāvīgi, ja konkrēta persona to veic savā vārdā, uz sava rēķina un pati par sevi atbild. Tāpat ir nozīme tam, vai attiecīgā persona uzņemas ekonomisko risku, kas saistīts ar tās darbību veikšanu (skat. jau minēto spriedumu *Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19, 41. punkts, vai spriedumu, 2016. gada 12. oktobris, *Nigl*, C-340/15, EU:C:2016:764, 28. punkts).

[37] Šie kritēriji garantē pircējam iespēju no tiesiskā viedokļa droši izmantot savas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Proti, lai to izdarītu, saskaņā ar Direktīvas 2006/112/EK 226. panta 5. punktu viņam ir nepieciešams rēķins ar nodokļa maksātāja pilnu vārdu un pilnu adresi. Tomēr viņš var pārbaudīt šīs norādes rēķinā tikai tad, ja viņš zina, kurš ir stājies attiecībās ar viņu (skat. ģenerālvokātes J. Kokotes [*J. Kokott*] secinājumus, kas sniegti 2020. gada 23. aprīlī lietā *Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19, EU:C:2020:310, 41. punkts).

[38] Pret to, lai konstatētu neatkarību vai saimnieciskas darbības veikšanu patstāvīgi, neiestājas tas, ka pastāv zināma sadarbība starp subjektiem, kas var būt nodokļa maksātāji Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta izpratnē (skat. jau minēto spriedumu *Nigl*, C-340/15, 31. punkts, skat. arī ģenerālvokāta

M. Špunara [*M. Szpunar*] secinājumus, kas sniegti 2016. gada 30. jūnija tajā pašā lietā, EU:C:2016:505, 21. punkts, kurā ģenerālvokāts norādīja, ka pat *cieša* sadarbība ne vienmēr norāda uz pakļautību citam subjektam).

[39] No EST judikatūras arī izriet, ka gadījumos, kad apvienības dalībnieks stājas attiecībās ar klientiem (slēdz līgumus) savā vārdā, neminot apvienību vai citus tās dalībniekus, apvienības līguma saturs atkāpjas otrajā plānā (apvienība ir līdzvērtīga “sabiedrībai” Čehijas Civilkodeksa 2716. panta izpratnē, abas ir atvasinātas no romiešu tiesību *societas* jēdziena). Piemēram, Tiesa par nodokļa maksātāju direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē uzskatīja to darījumu partneri, kurš savā vārdā noslēdza līgumus par nekustamā īpašuma pārdošanu un piedalījās attiecībās ar trešajām personām, neminot attiecīgo partnerību vai otra partnera identitāti. Tam, ka otrs partneris lielā mērā finansēja nekustamā īpašuma iegādi vai ka abi partneri kopīgi pieņēma svarīgus saimnieciskus lēmumus, nebija nozīmes (skat. *Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19, 43.–48. punkts). Tāpat Tiesa uzskatīja, ka par nodokļa maksātāju ir uzskatāma tā asociācijas līguma puse, kas bija norādīta pārdošanas līgumā, neraugoties uz to, ka attiecīgajā lietā īpašuma pārdošana bija asociācijas līguma līgumslēdzēju pušu kopīgs pienākums (skat. spriedumu, 2023. gada 13. februāris, *DGRFP Cluj*, C-519/21, EU:C:2023:106, 74.–77. punkts).

[40] Pakalpojumu sniegšanas gadījumā nodokļa maksātājs var tikt noteikts arī saskaņā ar Direktīvas 2006/112/ES 28. pantu. 28. pants rada juridisku fikciju, ka divas identiskas pakalpojumu sniegšanas darbības tiek veiktas secīgi. Tiek uzskatīts, ka saimnieciskās darbības subjekts, kurš piedalās pakalpojumu sniegšanā un kurš ir komisionārs, pirmkārt, ir saņēmis minētos pakalpojumus no saimnieciskās darbības veicēja, kura interesēs viņš darbojas un kurš ir komitents, pirms pats tos pēc tam sniedzis klientam (spriedums, 2017. gada 4. maijs, *Komisija/Luksemburga*, C-274/15, EU:C:2017:333, 86. punkts). Lai 28. pants varētu tikt piemērots, ir jābūt pilnvarojumam, kuru izpildot komisionārs komitenta vārdā iesaistās pakalpojumu sniegšanā, kā arī iegādātiem un sniegtiem pakalpojumiem ir jābūt identiskiem (spriedums, 2020. gada 12. novembris, *ITH Comercial Timișoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, 51. punkts).

[41] Tomēr, kā uzskata *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa), šajā lietā nevar secināt par jebkāda pilnvarojuma esamību Direktīvas 2006/112/EK 28. panta izpratnē. Arī pašu “sabiedrību” Civilkodeksa 2716. panta izpratnē nevar vienkārši pielīdzināt komisionāra un komitenta attiecībām.

[42] Strīdīgo darījumu gadījumā attiecībā uz gala klientiem attiecībās piedalījās nevis prasītāja, bet gan citi dalībnieki. Čehijas tiesību aktos nav paredzēts, ka nodokļa maksātājs varēja būt tieši “sabiedrība” Civilkodeksa 2716. panta izpratnē. Ņemot vērā secinājumu, ka sabiedrība pastāvēja, *nevarēja* tikt piemēroti arī nodokļu grupas noteikumi, turklāt nodokļu iestādes nav apgalvojušas, ka tie būtu jāpiemēro (skat. [18] punktu).

[43] Pēc *Nejvyšší správní soud* (Augstākās administratīvās tiesas) domām attiecīgajos darījumos par nodokļa maksātājiem ir uzskatāmi citi dalībnieki, kas piedalījās attiecībās ar klientiem, nevis prasītāja. Tomēr *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa) pauda šaubas par to, vai šādu secinājumu var izdarīt tikai pamatojoties uz to, kurš no dalībniekiem konkrētajā darījumā piedalījās attiecībās ar klientiem, vai arī ir nepieciešams rūpīgāk pārbaudīt apstākļus, kādos tas notika (jo īpaši to, ka pārējie partneri principā rīkojās savā vārdā).

[44] Kā norādīts iepriekš, izskatāmā lieta ir īpaša, jo nodokļu iestāde tikai vēlāk atzina, ka “sabiedrība” ir pastāvējusi. Tas nozīmē arī to, ka šajā lietā nav rakstiska dibināšanas līguma, pēc kura varētu noteikt, kā dalībnieki ir noteikuši savas tiesības un pienākumus sabiedrībā. Līdz ar to tiesai ir jāprezūmē, ka “sabiedrībai” bija paredzēts darboties tieši tā, kā norādīts iepriekš citētajos Civillkodeksa 2716. panta un turpmākajos pantos.

[45] Attiecīgo darījumu gadījumā attiecībās ar gala klientu vienmēr piedalījās viens no dalībniekiem, nevis pati prasītāja. Šādās situācijās, kad viens no dalībniekiem piedalās attiecībās uz ārpusi kopīgā nolūkā, parasti piemēro Civillikuma 2737. panta 1. punktā aprakstīto procedūru (no kuras var atkāpties ierobežotā apmērā, bet, pamatojoties uz sabiedrības līgumu, kura šajā gadījumā nav). Ja dalībnieks rīkojas saskaņā ar šo standartu, viņš rīkojas kopīgā nolūkā kā visu dalībnieku pārstāvis, pamatojoties uz dalībnieku izsniegtu pilnvaru (kas dalībniekiem ir jāizsniedz viņam, pilnvarojuma institūts pats par sevi neietver pārstāvību). Tā rezultātā šis dalībnieks rīkojas *visu dalībnieku vārdā un labā*, un viņa rīcība rada solidāru visu dalībnieku atbildību saskaņā ar Civillkodeksa 2736. pantu.

[46] Civillkodeksa 2737. panta 1. punktā paredzētā procedūra nav vienīgais veids, kā partneri var rīkoties “sabiedrības” lietās. Piemēram, ja visi dalībnieki rīkojas kopā, viņu rīcība noved pie viena un tā paša rezultāta, proti, rodas visu dalībnieku solidārā atbildība. Tomēr gadījumi, kad viena dalībnieka rīcība *faktiski* var būt saistoša visiem partneriem, atšķiras. Papildus standarta rīcībai saskaņā ar 2737. panta 1. punktu viens no dalībniekiem var rīkoties arī galvenokārt savā vārdā un uz sava rēķina (t.i., neatkarīgi no sabiedrības). Pēc tam pārējie dalībnieki var apstiprināt viņa darbības un pārņemt tās. Atšķirība starp rīcību saskaņā ar 2737. panta 1. punktu un tikko minēto kārtību ir tā, cik lielā mērā dalībnieks rīkojas *patstāvīgi*. Pirmajā gadījumā dalībnieks ir saistīts ar pārējiem dalībniekiem noteiktā veidā; otrajā gadījumā dalībnieks vispirms rīkojas būtībā patstāvīgi. Tas var būt būtiski arī attiecībā uz nodokļu maksātāja noteikšanu, pamatojoties uz Direktīvas 9. panta 1. punktā ietverto *patstāvības* kritēriju. Civillkodeksa 2737. panta 1. punktā paredzētā procedūra ir *vismazāk patstāvīgais* veids, kā viens no dalībniekiem var rīkoties kopīgā nolūkā.

[47] *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa) pauda šaubas par to, vai to var balstīt tikai uz to, ka strīdīgajos darījumos tikai viens no dalībniekiem vienmēr ir piedalījies attiecībās ar gala klientiem. Tādēļ iesniedzējtiesa uzskata, ka

ir jāizvērtē, kā **“sabiedrībā” iesaistītās juridiskās personas rīkojās attiecībās ar gala klientiem**. No administratīvās lietas izriet, ka pārējie dalībnieki (ar savu filiāļu starpniecību) attiecībās ar gala klientiem ir rīkojušies savā vārdā. Prasītāja nav noslēgusi pakalpojumu līgumus. Pēc iesniedzējtiesas domām, šo apstākli nemaina tas, ka līgumiskajā dokumentācijā bija norādīti daži prasītājas kontaktinformācijas dati (skat. [3] punktu). No administratīvās lietas materiāliem arī neizriet, ka pārējie dalībnieki līgumos ar klientiem vai jebkādā citā brīdī darījumos ar tiem būtu pieminējuši prasītāju tādā veidā, kas būtu pielīdzināms tam, ka tā tika norādīta kā dalībniiece.

[48] No šīs lietas apstākļiem arī izriet, ka prasītājai, nevis pārējiem dalībniekiem, bija galvenā loma nepieciešamās infrastruktūras un joslas platuma nodrošināšanā. Personisko saikņu dēļ dalībnieku darbības, visticamāk, bija saskaņotas. Tomēr iesniedzējtiesa uzskata, ka tie būtībā ir “iekšēji” uzņēmuma jautājumi, kuriem – ņemot vērā to, ka dalībnieki rīkojās savā vārdā –, šajā lietā ir otršķirīgi (skat. [38] punktā minēto judikatūru).

[49] Līdz ar to *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa) uzskata, ka attiecīgajos darījumos, kuros attiecībās ar klientiem piedalījās dalībnieki, prasītāja nevarēja būt nodokļa maksātājs Direktīvas 2006/112/EK 9. panta 1. punkta izpratnē. Tomēr šādā gadījumā Čehijas tiesību īpašo noteikumu piemērošana, kā rezultātā prasītājai ir pienākums samaksāt PVN par visiem strīdīgajiem darījumiem, ir pretrunā minētās direktīvas 193. pantam.

#### IV. Secinājumi

[50] Ņemot vērā iepriekš minēto, *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa) uzdod Eiropas Savienības Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

**Vai ar Padomes Direktīvu 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, it īpaši ar tās 9. panta 1. punktu un 193. pantu, ir saderīga šajā lietā aplūkojamā situācija, kad – pamatojoties uz īpašiem valsts tiesību aktiem par pievienotās vērtības nodokli tā sauktajām “sabiedrībām” (personu apvienībām bez juridiskas personas statusa) –, tā sauktajam izraudzītajam dalībniekam ir jāmaksā nodoklis par visu “sabiedrību”, lai gan saistībā ar pakalpojumu sniegšanu attiecībās ar gala klientu stājās cits dalībnieks?**

**Vai šīs situācijas saderība ar Direktīvu 2006/112/EK ir atkarīga no tā, vai šis otrais dalībnieks ir pārkāpis noteikumus par rīkošanos “sabiedrības” vārdā un attiecībās ar gala klientu stājās savā vārdā?**

[51] [...] [norādes par tiesvedību valsts tiesā]

[..]

[norādījumi, datums, paraksti]