

Mål C-796/23

Begäran om förhandsavgörande

Datum för ingivande:

21 december 2023

Domstol som begär förhandsavgörande:

Nejvyšší správní soud (Republiken Tjeckien)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

29 november 2023

Klagande:

Česká síť s.r.o.

Motpart:

Odvolací finanční ředitelství

Beslut

Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen, Republiken Tjeckien) har [utelämnas] i målet mellan klaganden, **Česká síť** s.r.o., [utelämnas] Domažlice, [utelämnas] och motparten, **Odvolací finanční ředitelství**, (direktoratet för överklaganden vid den nationella skattemyndigheten, Republiken Tjeckien) [utelämnas] Brno, angående ett överklagande av motpartens beslut av den 14 december 2021, referens 47225/21/5300–21441–712772, inom ramen för klagandens överklagande av domen från Krajský soud v Plzni (Regiondomstolen i Pilsen, Republiken Tjeckien) av den 31 januari 2023, referens 57 Af 4/2022-62,

meddelat följande beslut:

I. Följande tolkningsfrågor **hänskjuts** till Europeiska unionens domstol för förhandsavgörande:

Är en situation där en så kallad utsedd delägare enligt särskilda nationella bestämmelser om mervärdesskatt för så kallade bolag (sammanslutningar av personer som inte är juridiska personer) är

betalningsskyldig för mervärdesskatt för hela bolaget, trots att en annan delägare har uppträtt gentemot slutkunden i samband med tillhandahållande av tjänster, förenlig med rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, särskilt artikel 9.1 och artikel 193 i det direktivet?

Är frågan huruvida denna situation är förenlig med direktiv 2006/112/EG beroende av huruvida denna andra delägare har åsidosatt regler om agerande i bolagets angelägenheter och uppträtt gentemot slutkunden i eget namn?

II. [utelämnas] [förfarandet i det nationella målet]

Skäl

I. Saken i det nationella målet

[1] Česká síť s.r.o. (*klaganden* i målet vid Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen, Republiken Tjeckien)) är ett bolag med begränsat ansvar med säte i Republiken Tjeckien. I november 2020 utfärdade Finanční úřad pro Plzeňský kraj (skattekontoret i regionen Pilsen, skattemyndigheten) sammanlagt tolv beskattningsbeslut genom vilka skattemyndigheten ålade klaganden att betala mervärdesskatt för beskattningsperioden januari-december 2017. För varje beskattningsperiod (varje månad år 2017) fastställde skattemyndigheten skatten till 30 713 CZK (totalt 368 556 CZK) och ålade klaganden att betala böter (totalt 73 704 CZK). Klaganden överklagade utan framgång dessa beslut till Odvolací finanční ředitelství (direktoratet för överklaganden vid den nationella skattemyndigheten, motparten) och tappade därefter även målet i Regiondomstolen. Klaganden har nu överklagat domen från Regiondomstolen till Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen).

[2] Skattemyndighetens och Regiondomstolens avgöranden grundar sig på följande omständigheter. År 2017 samarbetade klaganden med flera företag med säte i Förenta staterna som var verksamma i Republiken Tjeckien via filialer (det rörde sig om de juridiska personerna CESKA SIT OPTICS LLC, KDYNKY INTERNET LLC och CESKA SIT LLC). Samtliga juridiska personer (klaganden och tre amerikanska företag, alternativt deras filialer i Republiken Tjeckien) tillhandahöll tjänster till slutkunder (huvudsakligen tillgång till internet). Var och en av de juridiska personerna tog i eget namn hand om en annan kundgrupp. Var och en av de juridiska personerna genererade således intäkter från tjänster år 2017 (för exempelvis de amerikanska företagens filialer uppgick de årliga intäkterna till mellan 645 000 CZK och 748 000 CZK).

[3] Det fanns emellertid kopplingar mellan klaganden och de amerikanska företagen, på grundval av vilka skattemyndigheten och Regiondomstolen drog slutsatsen att det i själva verket förelåg ett så kallat *bolag* (det vill säga en sammanslutning av personer som inte är en juridisk person) i den mening som avses i 2716 § i zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (lag nr 89/2012,

civillagen). Styrelseledamoten och den enda delägaren i klaganden var även chef för filialerna till samtliga tre amerikanska juridiska personer (han undertecknade även avtalshandlingarna i filialernas namn, bland annat genom att härvid ange vissa kontaktuppgifter till klaganden, såsom dess webbplats eller e-postadress). Han var således den enda person som faktiskt förvaltade både klaganden och filialerna till de tre ovannämnda företagen. Klaganden har dessutom redan under åren 2009 och 2010 kostnadsfritt överfört mer än 170 av sina befintliga kunder till de amerikanska företagens filialer. Klaganden tillhandahöll filialerna nödvändig infrastruktur och köpte själv anslutningsmöjligheter (till exempel var samtliga kunder anslutna till internet via samma anslutningspunkt). Filialerna till de amerikanska företagen redovisade däremot inga materiella eller immateriella tillgångar och hade inga lönekostnader.

[4] Skattemyndigheten drog slutsatsen att klaganden, i enlighet med de särskilda regler som föreskrivs i den tjeckiska mervärdesskattelagen för bolag enligt 2716 § i civillagen, i egenskap av så kallad *utsedd delägare*, var skyldig att betala mervärdesskatt för hela bolaget. Skattemyndigheten fastställde därför mervärdesskatten för klaganden på så sätt att den i beskattningsunderlaget inkluderade såväl de skattepliktiga transaktioner som klaganden hade genomfört år 2017 som intäkterna från företagens filialer – bolagets delägare.

[5] Klaganden har inom ramen för sitt överklagande ifrågasatt ett antal delslutsatser som ledde till besluten om eftertaxering av mervärdesskatt. Klaganden har bland annat gjort gällande att de särskilda mervärdesskattereglerna för så kallade bolag, eventuellt deras delägare, enligt tjeckisk rätt stred mot rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1). Den tjeckiska lagstiftningen ledde nämligen till att skattemyndigheten antog ytterligare beslut med avseende på klaganden om eftertaxering av mervärdesskatt på försäljning som inte bara hade genomförts av klaganden själv, utan även på försäljning som hade genomförts av hela det bolag som identifierats av skattemyndigheten. Klaganden har bestridit just dessa beslut om eftertaxering av mervärdesskatt på försäljning som hade genomförts av de amerikanska företagens filialer som enligt skattemyndigheterna agerade inom ramen för bolaget.

[6] Motparten har däremot bestridit denna argumentation. Den anser att de särskilda bestämmelserna för bolag inte stred mot unionsrätten. Lagstiftaren har upphävt de tidigare bestämmelserna inte på grund av att de stred mot unionsrätten, utan på grund av de problem som fanns med tillämpningen av dem.

II. Tillämpliga unionsbestämmelser och nationella bestämmelser

Unionsrätt

[7] Enligt artikel 9.1 i direktiv 2006/112/EG avses med beskattningsbar person *den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat*. Med ekonomisk verksamhet i samma

direktivbestämmelse avses *varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvidrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.*

[8] Enligt artikel 11 i direktiv 2006/112/EG får *varje medlemsstat, efter samråd med den rådgivande kommittén för mervärdesskatt anse som en enda beskattningsbar person sådana personer som är etablerade i medlemsstaten och som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band. En medlemsstat som utnyttjar den valmöjlighet som fastställs i första stycket får anta de åtgärder som är nödvändiga för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt genom användning av denna bestämmelse.*

[9] Enligt artikel 28 i direktiv 2006/112/EG ska *en beskattningsbar person om han i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga.*

[10] Enligt artikel 193 i direktiv 2006/112/EG ska *mervärdesskatt betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster, utom i de fall då skatten skall betalas av en annan person i enlighet med artiklarna 194–199 och artikel 202. I direktiv 2006/112/EG regleras möjligheterna till befrielse från mervärdesskatt i artiklarna 282–292. Enligt artikel 287 i direktiv 2006/112/EG får de medlemsstater som anslutit sig efter den 1 januari 1978 tillämpa skattebefrielse från skatteplikt för beskattningsbara personer vars årsomsättning högst är lika med motvärdet i nationell valuta av följande belopp enligt den omräkningskurs som gällde på dagen för deras anslutning. Enligt artikel 287 punkt 7 i direktivet är gränsen för Tjeckien 35 000 euro.*

Nationell rätt - definition av ett så kallat bolag

[11] I Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (lag nr 89/2012, civillagen) regleras i 2716 § och följande §§ ett så kallat *bolag*, det vill säga en sammanslutning av personer som inte är en juridisk person (det rör sig om en traditionell romersk institution, på latin *societas*). Enligt artikel 2716 § 1 i civillagen *bildas ett bolag när flera personer genom avtal åtar sig att sluta sig samman såsom delägare i syfte att agera gemensamt eller för en gemensam sak. Det krävs inget skriftligt avtal för att bilda ett bolag.*

[12] Enligt 2719 § 1 i civillagen ska *medel och förbrukningsmaterial som tillförs bolag, liksom generiskt material, vara gemensam egendom för de delägare som lämnat tillskott till bolaget. Annat material ska vara deras gemensamma egendom endast om det har värderats i monetära belopp. Delägarnas andelar ska bestämmas proportionellt i förhållande värdet av de tillgångar som varje delägare har tillskjutit till bolaget.*

[13] Vad beträffar beslutsfattande i bolagets angelägenheter ska enligt 2729 § 1 i *civillagen* beslut i bolagets angelägenheter fattas med en majoritet av rösterna, varvid varje delägare har en röst. När det gäller förvaltningen av bolaget föreskrivs i 2730 § i *civillagen* bland annat att delägarna kan fördela befogenheterna för handläggning av gemensamma angelägenheter på det sätt som de finner lämpligt. Om de underlåter att göra detta kommer varje delägare att vara de övriga delägarnas ombud i sådana angelägenheter. Enligt 2731 § 1 i *civillagen* kan delägarna anförtro handläggningen av gemensamma angelägenheter åt en person som de har valt bland dem eller till en tredje man.

[14] När det gäller de rättigheter som delägare i ett bolag har i förhållande till varandra gäller bland annat att en delägare, enligt artikel 2727 § 1 i *civillagen*, inte utan de övriga delägarnas samtycke för egen eller annans räkning får utföra handlingar som konkurrerar med det gemensamma målet. Om detta sker kan de övriga delägarna kräva att delägaren avstår från sådana handlingar. I 2727 § 2 i *civillagen* föreskrivs att om en delägare har handlat för egen räkning kan övriga delägare begära att det ska erkännas att delägaren har handlat för gemensam räkning. Om en delägare har handlat för någon annans räkning kan de övriga delägarna begära att rätten till ersättning ska övergå till dem för gemensam räkning eller att redan utbetald ersättning övergår till dem. Dessa rättigheter förfaller om de inte har utövats inom tre månader från den dag då företagaren fick kännedom om handlingen, dock senast inom ett år från den dag då handlingen ägde rum.

[15] Viktigast i förevarande fall är bestämmelserna om delägarnas rättigheter och skyldigheter i förhållande till tredje man. Enligt 2736 § i *civillagen* är delägarna bland annat solidariskt ansvariga gentemot tredje man för de skulder som härrör från den gemensamma verksamheten. Enligt 2737 § ska delägaren, om denne handlar i en gemensam angelägenhet i förhållande till en tredje part, betraktas som ombud för alla delägare. Om delägarna kommer överens om något annat kan detta inte göras gällande i förhållande till tredje man som handlar i god tro. Om en delägare har handlat i eget namn i en gemensam angelägenhet i förhållande till tredje man kan övriga delägare utöva de rättigheter som följer av detta, men tredje man är endast ansvarig gentemot den som utförde rättshandlingarna i förhållande till honom. Detta gäller inte om tredje man kände till att delägaren agerade för bolagets räkning.

Nationell rätt – skattelagstiftning

[16] I skattelagstiftningen hänvisades till privaträttsliga bestämmelser om bolag. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (lag nr 235/2004 om mervärdesskatt, nedan kallad mervärdesskattelagen) innehöll fram till den 30 juni 2017 särskilda mervärdesskatteregler för skattskyldiga som var delägare i ett bolag enligt 2716 § i *civillagen*. Fram till den 30 juni 2017 var detta det enda möjliga mervärdesskattesystemet för sådana bolag. Från och med den 1 juli 2017 ändrades mervärdesskattelagen genom ändring nr 170/2017 och det särskilda systemet för sådana bolag avskaffades. Sedan denna ändring infördes handlar

varje delägare i bolaget personligen i mervärdesskattefrågor i enlighet med de allmänna bestämmelserna i mervärdesskattelagen. I enlighet med övergångsbestämmelsen i ändringen var det emellertid möjligt att tillämpa det tidigare särskilda mervärdesskattesystemet för bolag fram till slutet av 2018. Motiveringen till ändring nr 170/2017 tyder på att de då gällande bestämmelserna kunde strida mot direktiv 2006/112/EG. Enligt motiveringen kommer ändringen leda till att mervärdesskattelagen ”*harmoniseras med mervärdesskattedirektivet och de allmänna principerna för mervärdesskatt*”. Denna (påstådda) oförenlighet mellan mervärdesskattelagen och direktivet har emellertid inte förklarats närmare i motiveringen.

[17] Enligt 5 § 1 i mervärdesskattelagen avses med beskattningsbar person *den som bedriver en ekonomisk verksamhet självständigt eller i grupp. Med beskattningsbar person avses även en juridisk person som inte har inrättats eller bildats för att bedriva ekonomisk verksamhet om den bedriver ekonomisk verksamhet*. En beskattningsbar person är vanligtvis betalningsskyldig när hans eller hennes omsättning, enligt 6 § 1 i mervärdesskattelagen, under högst de omedelbart föregående 12 på varandra följande kalendermånaderna överstiger ett visst belopp (vid tidpunkten för motpartens beslut rörde det sig om 1 miljon kronor). I de bolagsspecifika bestämmelser som kommer att behandlas nedan angavs emellertid andra ”sätt” för att få ställning som betalningsskyldig eller skyldigheter som skilde sig från de skyldigheter som vanliga betalningsskyldiga för mervärdesskatt hade.

[18] De särskilda bestämmelserna för bolag skilde sig också från mervärdesskattereglerna för en så kallad grupp av personer som var förbundna ekonomiskt eller på annat sätt (genom dessa bestämmelser genomfördes artikel 11 i direktiv 2006/112/EU i 5a § och följande §§ i mervärdesskattelagen). I 5a § 1 i mervärdesskattelagen anges uttryckligen att ”*en medlem i gruppen inte samtidigt kan vara delägare i bolaget*” – det var således inte möjligt att samtidigt vara delägare i ”bolaget” och en del av gruppen. Det kan understrykas att **skattemyndigheten inte har påstått att klaganden ingick i gruppen.**

[19] När det gäller de särskilda mervärdesskattebestämmelserna för bolag i sig föreskrevs i mervärdesskattelagen, i den lydelse som var i kraft i det aktuella fallet, följande (endast de viktigaste bestämmelserna anges nedan).

[20] Vid beräkningen av omsättningen avseende mervärdesskatt i enlighet med artikel 4 a § 3 i mervärdesskattelagen gällde att *omsättningen för en beskattningsbar person som är delägare i ett bolag inom ramen för vilket transaktioner som ger rätt till avdrag för mervärdesskatt utförs, inbegriper den omsättning som uppnått a) av den personen självständigt utanför bolaget och b) av bolaget som helhet.*

[21] Det fanns också en särskild regel för att identifiera den betalningsskyldige. Enligt 6a § i mervärdesskattelagen är *en beskattningsbar person som a) är delägare i ett bolag inom ramen för vilket transaktioner som medför rätt till*

avdrag genomförs, betalningsskyldig från och med den tidpunkt då en av de andra delägarna blev betalningsskyldig, såvida han enligt denna lag inte blev betalningsskyldig tidigare, b) blir delägare i ett bolag inom ramen för vilket transaktioner som ger rätt till avdrag för skatt genomförs betalningsskyldig tillsammans med den betalningsskyldige från och med den tidpunkt då han blev delägare. Enligt 94 § 2 i mervärdesskattelagen skulle den betalningsskyldige ansöka om registrering inom 15 dagar från det att han blev betalningsskyldig. Enligt 95 § i samma lag gällde att om en beskattningsbar person som är delägare i ett bolag blir betalningsskyldig, är han skyldig att informera de andra delägarna om detta inom 15 dagar från det att han blev betalningsskyldig.

[22] Enligt 100 § 4 i mervärdesskattelagen är betalningsskyldiga som är delägare i samma bolag skyldiga att föra ett separat register avseende mervärdesskatt inom ramen för den verksamhet i samband med vilken de har anslutit sig till bolaget. Detta register förs i bolagets namn av en utsedd delägare som i bolagets namn utövar alla de skyldigheter och rättigheter som följer av denna lag för övriga delägare. Dessutom föreskrevs i 101b § 2 i mervärdesskattelagen att en betalningsskyldig som, i egenskap av utsedd delägare, för register avseende mervärdesskatt i bolagets namn är skyldig att i sin skattedeklaration ange de transaktioner som berättigar till avdrag för skatt och skatt på egen verksamhet och de transaktioner som berättigar till avdrag för skatt och skatt på bolagets verksamhet i dess helhet. Övriga delägare ska i skattedeklarationen endast ange de transaktioner som ger rätt till avdrag för skatt och skatt på egen verksamhet.

[23] För fullständighetens skull kan det tilläggas att den utsedda delägarrens roll också kom till uttryck i frågan om utövandet av rätten att dra av mervärdesskatt. I enlighet med den grundläggande princip som följer av bestämmelserna i 74 § 7 i mervärdesskattelagen var det just den utsedda delägaren som utövade denna rättighet med avseende på skattepliktiga transaktioner som användes i bolagets verksamhet.

III. Bedömning av tolkningsfrågan

[24] Innan Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen) prövar själva tolkningsfrågan finner den det lämpligt att framföra två synpunkter.

[25] För det första uppkommer logiskt sett frågan huruvida klaganden överhuvudtaget kan anses vara ett ”bolag” enligt 2716 § i civillagen. Klaganden har inom ramen för sitt överklagande bestridit att dess samarbete med de amerikanska företagen uppfyller kriterierna för bolag. Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen) har dock dragit den preliminära rättsliga slutsatsen att bolaget i grunden var ett bolag i den mening som avses i 2716 § i civillagen. Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen) har dessutom redan gjort en bedömning av klagandens samarbete och i varje enskilt fall kommit fram till att den ekonomiska verksamhetens struktur uppfyller kriterierna för bolag i den mening som avses i 2716 § i civillagen (det rörde sig om klagandens skatteskulder under andra beskattningsperioder eller andra delägarers skulder, se

till exempel domarna av den 10 maj 2022, referens 10 Afs 137/2020–69, punkt 16 och följande punkter, och dom av den 15 februari 2023, referens 6 Afs 331/2021–61, punkterna 18 och 19).

[26] För det andra har motparten, innan tolkningsfrågan ställdes, ifrågasatt huruvida Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen) överhuvudtaget kan bifalla klagandens överklagande såvitt avser invändningen om att tjeckisk rätt strider mot unionsrätten. Enligt motparten har klaganden framfört ett sådant argument för första gången i överklagandet och denna invändning kan därför inte tas upp till sakprövning. Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen) har dock dragit slutsatsen att den kan pröva denna fråga. Eftersom Regiondomstolen har tillämpat de omtvistade nationella bestämmelserna på klagandens argument, är frågan i huvudsak huruvida domstolen har tillämpat den relevanta rättsliga bestämmelsen. Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen) är skyldig att pröva denna fråga i varje överklagande, även ex officio.

[27] Vad gäller själva bedömningen av den ställda frågan konstaterar Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen) följande.

[28] De omtvistade bestämmelserna i mervärdesskattelagen har kommit till uttryck på flera sätt. För det första följde ställningen som betalningsskyldig för en delägare i ett bolag, i den mening som avses i 2716 § i civillagen, inte enbart av hans individuella ekonomiska verksamhet eller av hans egen omsättning. Den var även beroende av hela bolagets omsättning (4a § 3 mervärdesskattelagen) eller om en annan delägare hade ställning som betalningsskyldig. Vidare var den så kallade utsedda delägarrollen väsentlig för bolaget. Han skulle fullgöra alla skyldigheter i bolagets namn, inklusive att betala mervärdesskatt för hela bolaget.

[29] I detta fall drog skattemyndigheten slutsatsen att ett bolag existerade (skattemyndigheterna kunde göra detta, eftersom ett skriftligt avtal inte är nödvändigt för att ett bolag ska existera). Klaganden har däremot hela tiden förnekat att bolaget existerade. Av denna anledning har skattemyndigheten också identifierat en så kallad utsedd delägare - i förevarande fall klaganden. De har härvid grundat sig på klagandens roll i bolaget (se ovan punkt 3). Det var just med avseende på klaganden som skattemyndigheten utfärdade besluten om eftertaxering av mervärdesskatt för hela bolaget.

[30] Klaganden anser att det föreligger en motsättning mellan de särskilda bestämmelserna i den tjeckiska mervärdesskattelagen och direktiv 2006/112/EG, vilken består i att klaganden i egenskap av person som har identifierats av skattemyndigheten (utsedd delägare), är skyldig att betala mervärdesskatt inte bara för sina egna transaktioner, utan även för transaktioner som utförs av andra personer som skattemyndigheten anser vara delägare i bolaget (dessa transaktioner är i fråga i förevarande mål). Klaganden har i allt väsentligt hävdats att när det gäller transaktioner som utförts av andra personers ska just dessa personer vara beskattningsbara personer. Det är just dessa personer som ska betala skatten i

enlighet med artikel 193 i direktivet. Klaganden har hävdats att den ska anses som beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9.1. 1 i direktivet endast för sin egen verksamhet och att den endast ska vara skyldig att betala mervärdesskatt för de transaktioner som den själv har utfört.

[31] Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen) instämmer i klagandens invändningar. Enligt domstolen ska klaganden inte vara skyldig att betala mervärdesskatt för de transaktioner som bland annat ägde rum mellan andra personer och slutkunder, trots att klaganden och andra personer bildade ett bolag i den mening som avses i 2716 § i civillagen. Domstolen anser emellertid att det är nödvändigt att bekräfta denna uppfattning.

[32] En beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9.1 i direktiv 2006/112/EG är i princip ansvarig för betalningen av mervärdesskatt för sin ekonomiska verksamhet i enlighet med artikel 193 i direktivet. Genom mervärdesskattelagen överfördes emellertid ansvaret för betalning av mervärdesskatt för hela bolaget utan undantag till den utsedda delägaren - i förevarande fall klaganden. Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen) anser emellertid att om den utsedda delägaren, med avseende på de transaktioner för vilka han ska betala mervärdesskatt, inte samtidigt är en beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9.1 i direktiv 2006/112/EG, strider hans ansvar för betalning av mervärdesskatt för dessa transaktioner mot artikel 193 i direktivet.

[33] Avgörande i förevarande fall är därför att fastställa vem som är beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9.1 i direktiv 2006/112/EG med avseende på de omtvistade transaktionerna mellan övriga delägare i bolaget och slutkunderna (det vill säga de transaktioner för vilka klaganden inte avser att betala mervärdesskatt). Alternativt bör det också övervägas om artikel 28 i direktivet inte är tillämplig, eftersom det i förevarande fall rör sig om tillhandahållande av tjänster.

[34] Direktiv 2006/112/EG syftar till att skapa ett gemensamt system för mervärdesskatt. Av detta skäl fastställs ett mycket vitt tillämpningsområde för mervärdesskatt. För att detta direktiv ska tillämpas enhetligt är det således viktigt att de begrepp som definierar detta tillämpningsområde, såsom begreppen *beskattningsbara transaktioner*, *beskattningsbara personer* och *ekonomisk verksamhet*, ges en självständig och enhetlig tolkning (dom från EU-domstolen (stora avdelningen) av den 29 september 2015, *Gmina Wrocław*, C-276/14, EU:C:2015:635, punkt 26).

[35] Enligt artikel 9.1 i direktiv 2006/112/EG är en beskattningsbar person varje person som uppfyller de övriga villkor som anges där. I artikel 9.1 i direktivet ges således en vid definition av begreppet *beskattningsbar person*. Beskattningsbara personer kan vara alla fysiska och juridiska personer, offentliga personer och privata personer samt enheter som inte är juridiska personer. Avgörande är att dessa personer eller enheter *självständigt bedriver ekonomisk verksamhet* (EU-

domstolens dom av den 16 september 2020, *Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19, EU:C:2020:711, punkterna 39 och 40).

[36] En ekonomisk verksamhet bedrivs självständigt om den berörda personen bedriver sin verksamhet i eget namn, för egen räkning och på eget ansvar. Avgörande är även om personen i fråga själv står den ekonomiska risken för verksamheten (se den ovan anförda domen *Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19, punkt 41, samt EU-domstolens dom av den 12 oktober 2016, *Nigl*, C-340/15, EU:C:2016:764, punkt 28).

[37] Dessa kriterier garanterar att förvärvaren på ett rättssäkert sätt kan utöva sin rätt till avdrag. För detta behöver denne nämligen enligt artikel 226.5 i mervärdesskattedirektivet en faktura med den beskattningsbara personens fullständiga namn och adress. Denna uppgift i fakturan kan vederbörande dock endast kontrollera om han vet vem som har uppträtt gentemot honom (se generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande av den 23 april 2020, *Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19, EU:C:2020:310, punkt 41).

[38] Det förhållandet att det föreligger en viss grad av samarbete mellan enheter som kan utgöra beskattningsbara personer i den mening som avses i artikel 9.1 i direktiv 2006/112/EG utgör inte hinder för att fastställa att det föreligger självständighet eller självständigt utövande av en ekonomisk verksamhet (se domen i det ovan anförda målet *Nigl*, C-340/15, punkt 31, se även generaladvokat Szpunars förslag till avgörande av den 30 juni 2016 i samma mål, EU:C:2016:505, punkt 21, där generaladvokaten påpekade att även ett nära samarbete inte nödvändigtvis innebär att en annan enhet är underordnad).

[39] Av EU-domstolens praxis följer även att i de fall en medlem i en sammanslutning agerar gentemot kunder (ingår avtal) i eget namn, utan att omnämna sammanslutningen eller dess övriga medlemmar, träder innehållet i sammanslutningens avtal i bakgrunden (sammanslutningen motsvarar ett bolag i den mening som avses i 2716 § i den tjeckiska civillagen, båda kan härledas från begreppet *societas* i den romerska rätten). EU-domstolen har till exempel ansett att en delägare som i eget namn ingick avtal om köp av fastigheter och som agerade i relationerna med tredje man, utan att nämna vare sig det berörda enkla bolaget eller den andre delägarens identitet, är en beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9.1 i detta direktiv. Den omständigheten att den andre delägaren till stor del finansierat förvärvet av fastigheten och att de beslut som fattats avseende den ekonomiska verksamheten fattades av båda delägarna tillsammans saknade i detta sammanhang betydelse (se domen *Valstybinė daň inspekcija*, C-312/19, punkterna 43–48). EU-domstolen har även ansett att en part i sammanslutningen som angavs i köpeavtalet är en beskattningsbar person, trots att försäljningen av fastigheterna var en del av de avtalslutande parternas gemensamma förpliktelser (se dom av den 13 februari 2023, *DGRFP Cluj*, C-519/21, EU:C:2023:106, punkterna 74–77).

[40] När det är fråga om tillhandahållande av tjänster kan en beskattningsbar person även identifieras i enlighet med artikel 28 i direktiv 2006/112/EU. Artikel 28 skapar den rättsliga fiktionen att två identiska tjänster tillhandahålls efter varandra. Enligt denna fiktion anses den näringsidkare som uppträder som mellanman vid tillhandahållandet av tjänsterna och som är kommissionär, först ha mottagit de aktuella tjänsterna från den för vars räkning näringsidkaren handlar, det vill säga kommittenten, och därefter själv ha tillhandahållit kunden tjänsterna (dom av den 4 maj 2017, *kommissionen/Luxemburg*, C-274/15, EU:C:2017:333, punkt 86). För att artikel 28 ska vara tillämplig krävs att det föreligger en fullmakt enligt vilken kommissionären för kommittentens räkning medverkar vid tillhandahållandet av tjänsterna, och att de tjänster som förvärfvas och tillhandahålls är identiska (dom av den 12 november 2020, *ITH Comercial Timișoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, punkt 51).

[41] Enligt Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen) kan det i förevarande fall emellertid inte anses föreligga någon form av fullmakt i den mening som avses i artikel 28 i direktiv 2006/112/EG. Bolaget i sig, i den mening som avses i 2716 § i civillagen, kan inte heller utan vidare likställas med förhållandet mellan en kommissionär och en kommittent.

[42] Vad gäller de omtvistade transaktionerna var det inte klaganden som uppträdde gentemot slutkunderna, utan andra delägare. I tjeckisk rätt föreskrivs inte att en beskattningsbar person direkt kan vara ett bolag i den mening som avses i 2716 § i civillagen. Mot bakgrund av slutsatsen att bolaget existerade *kunde inte* heller bestämmelserna om skattegrupp tillämpas, och skattemyndigheten har inte heller hävdats att de ska tillämpas (se ovan punkt [18]).

[43] Enligt Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen) ska de andra delägarna som uppträdde gentemot kunderna därför betraktas som beskattningsbara personer i fråga om dessa transaktioner och inte klaganden. Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen) vill emellertid få klarhet i huruvida en sådan slutsats kan dras redan på grundval av vilken av delägarna som agerade gentemot kunderna i den aktuella transaktionen, eller om det är nödvändigt att närmare undersöka de omständigheter under vilka detta ägde rum (bland annat den omständigheten att övriga delägare i princip agerade i eget namn).

[44] Som Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen) redan har angett ovan är förevarande mål speciellt, eftersom skattemyndigheten först i efterhand medgav att bolaget existerade. Detta innebär också att det i det aktuella fallet inte finns något skriftligt bolagsavtal som gör det möjligt att fastställa hur delägarna har definierat sina rättigheter och skyldigheter inom bolaget. Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen) måste därför utgå från att bolaget skulle fungera exakt på det sätt som anges i de ovannämnda bestämmelserna i 2716 § och följande §§ i civillagen.

[45] När det gäller de omtvistade transaktionerna var det alltid en av delägarna, och inte klaganden själv, som agerade gentemot slutkunden. I sådana fall, där *en* av delägarna agerar utåt i en gemensam angelägenhet, är det standard att tillämpa det förfarande som anges i 2717 § 1 i civillagen (från vilket undantag kan göras i begränsad omfattning, men på grundval av ett bolagsavtal som inte föreligger i förevarande fall). Om en delägare agerar i enlighet med denna standard agerar han i en gemensam angelägenhet som ombud för alla delägare, på grundval av en fullmakt som delägarna gett honom (som delägarna måste ge honom, enbart utfärdande av en fullmakt innefattar inte representation). Följaktligen agerar denna delägare *i* alla delägars *namn* och *för* alla delägars *räkning* och hans handlingar ger upphov till solidariskt ansvar för alla delägare enligt 2736 § i civillagen.

[46] Det förfarande som föreskrivs i 2737 § 1 i civillagen är inte det enda sätt på vilket delägare kan agera i bolagets angelägenheter. Om till exempel *alla* delägare agerar gemensamt, leder deras agerande till samma resultat, nämligen att alla delägare blir solidariskt ansvariga. De fall där *en* delägars agerande *i praktiken* kan binda alla delägare skiljer sig dock åt. Utöver det agerande som är standard enligt 2737 § 1 kan en av delägarna i första hand även agera i eget namn och för egen räkning (det vill säga oberoende av bolaget). Övriga delägare kan därefter godkänna hans agerande och överta det. Skillnaden mellan ett agerande enligt 2737 § 1 och det ovannämnda förfarandet är just den utsträckning i vilken delägaren agerar *självständigt*. I det första fallet är delägaren på ett visst sätt förbunden med de andra delägarna, i det andra fallet agerar delägaren först i princip självständigt. Detta kan också vara relevant för att identifiera den beskattningsbara personen på grundval av kriteriet om *självständighet* i artikel 9.1 i direktivet. Det förfarande som föreskrivs i 2737 § 1 i civillagen är det *minst självständiga* sätt på vilket en av delägarna kan agera i en gemensam angelägenhet.

[47] Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen) vill få klarhet i huruvida det är möjligt att endast grunda sig på den omständigheten att enbart en av delägarna alltid hade agerat gentemot slutkunderna i de omtvistade transaktionerna. Enligt domstolen är det därför nödvändigt att bedöma **hur de juridiska personer som är sammanslutna i bolaget har agerat i förhållande till slutkunderna**. Av handlingarna i målet framgår att övriga delägare (genom sina filialer) har agerat i eget namn gentemot slutkunderna. Klaganden har inte ingått några avtal om tillhandahållande av tjänster. Enligt domstolen medför det förhållandet att vissa av klagandens kontaktuppgifter fanns med i avtalshandlingarna (se ovan punkt [3]) ingen annan bedömning (se ovan punkt 83). Av handlingarna i målet framgår inte heller att de övriga delägarna i avtalen med kunderna eller vid något annat tillfälle då de varit i kontakt med dessa hade nämnt klaganden på ett sätt som kan likställas med att klaganden angetts som delägare.

[48] Av omständigheterna i förevarande fall framgår också att det var klaganden och inte de övriga delägarna som spelade en avgörande roll i fråga om tillhandahållande av den nödvändiga infrastrukturen och bandbredden. På grund

av de personliga banden är det sannolikt att delägarnas verksamhet har samordnats. Enligt Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen) rör det sig emellertid i princip om bolagets ”interna” angelägenheter som, med hänsyn till att delägarna agerade i eget namn, måste komma i bakgrunden i det aktuella fallet (se den rättspraxis som det hänvisas till ovan i punkt [38]).

[49] Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen) anser följaktligen att klaganden inte kunde vara en beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9.1 i direktiv 2006/112/EG i fråga om de omtvistade transaktionerna, där andra delägare agerade gentemot kunderna. I ett sådant fall strider emellertid tillämpningen av de särskilda tjeckiska bestämmelserna, enligt vilka klaganden är skyldig att betala mervärdesskatt för samtliga omtvistade transaktioner, mot artikel 193 i direktivet.

IV. Slutsats

[50] Mot bakgrund av vad som anförts ovan ställer Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen) följande tolkningsfrågor till Europeiska unionens domstol:

Är förevarande situation, där en så kallad utsedd delägare enligt särskilda nationella bestämmelser om mervärdesskatt för så kallade bolag (sammanslutningar av personer som inte är juridiska personer) är betalningsskyldig för mervärdesskatt för hela bolaget, trots att en annan delägare har uppträtt gentemot slutkunden i samband med tillhandahållande av tjänster förenlig med rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, särskilt artikel 9.1 och artikel 193 i det direktivet?

Är frågan huruvida denna situation är förenlig med direktiv 2006/112/EG beroende av huruvida denna andra delägare har åsidosatt regler om agerande i bolagets angelägenheter och uppträtt gentemot slutkunden i eget namn?

[51] [utelämnas] [förfarandet i det nationella målet]

[utelämnas]

[information, datum, underskrifter]