Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tiende Afdeling)

11. december 2025*

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – fælles system for merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 9, stk. 1 – begrebet »afgiftspligtig person« – selskabsdeltagere i et civilretligt selskab uden status som juridisk person – artikel 193 – fastlæggelse af den afgiftspligtige person, som er skyldig for afgiften«

I sag C-796/23,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Den Tjekkiske Republik) ved afgørelse af 29. november 2023, indgået til Domstolen den 21. december 2023, i sagen

Česká síť s. r.o.

mod

Odvolací finanční ředitelství,

har

DOMSTOLEN (Tiende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, J. Passer, samt dommerne D. Gratsias og B. Smulders (refererende dommer),

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Česká síť s. r. o. ved advokát V. Křivánek,

– den tjekkiske regering ved L. Březinová, M. Smolek og J. Vláčil, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved M. Herold og J. Hradil, som befuldmægtigede,

* Processprog: tjekkisk.

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 3. juli 2025,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 9, stk. 1, og artikel 193 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2013/43/EU af 22. juli 2013 (EUT 2013, L 201, s. 4) (herefter »direktiv 2006/112«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem på den ene side Česká síť s. r.o. (herefter »Česká síť«), som er et tjekkisk handelsselskab, og på den anden side Odvolací finanční ředitelství (skatte- og afgiftsappeldirektoratet, Den Tjekkiske Republik) vedrørende et til dette selskab meddelt påbud om at betale beløb, der skyldes i merværdiafgift (moms), samt en bøde med den begrundelse, at selskabet som »den udpegede selskabsdeltager« er betalingspligtigt for denne afgift for ydelser, der blev leveret til kunder med hjemsted i denne medlemsstat af selskaber, med hvilke selskabet har samarbejdet, og som sammen med selskabet udgør et og samme »selskab« i tjekkisk civilrets forstand.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112 har følgende ordlyd:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder […]«

4 Det nævnte direktivs artikel 11 fastsætter:

»Efter høring af Det Rådgivende Udvalg vedrørende [moms] kan hver enkelt medlemsstat betragte personer, der er etableret på samme medlemsstats område, og som i retlig forstand er selvstændige, men finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspligtig person.

En medlemsstat, som gør brug af den i stk. 1 omhandlede mulighed, kan træffe de nødvendige foranstaltninger for at forebygge momssvig eller momsunddragelse ved anvendelsen af denne mulighed.«

5 Direktivets artikel 193 bestemmer:

»Momsen påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer eller ydelser, bortset fra de tilfælde, hvor afgiften påhviler en anden person i medfør af artikel 194-199b og artikel 202.«

6 Artikel 287 i direktiv 2006/112 fastsætter:

»Medlemsstater, som er tiltrådt efter den 1. januar 1978, kan indrømme afgiftsfritagelse til afgiftspligtige personer, hvis årlige omsætning højst er lig med modværdien i national valuta af følgende beløb beregnet på grundlag af kursen på dagen for deres tiltrædelse:

[...]

7) Den Tjekkiske Republik: 35 000 EUR

[...]«

Tjekkisk ret

Momsloven

7 På tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen indeholdt zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (lov nr. 235/2004 om merværdiafgift, herefter »momsloven«) en særordning vedrørende selskabsdeltagerne i et »selskab« som omhandlet i § 2716 i zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (lov nr. 89/2012 om den civile lovbog, herefter »den civile lovbog«).

8 Momslovens § 4a, stk. 3, fastsatte, at omsætningen for en afgiftspligtig person, der var selskabsdeltager i et »selskab« som omhandlet i den civile lovbogs § 2716 (herefter »selskabet«), og som foretog transaktioner, der gav ret til fradrag af momsen, ikke alene omfattede den omsætning, som denne afgiftspligtige person havde opnået selvstændigt uden for »selskabet«, men ligeledes den omsætning, der var blevet opnået af hele »selskabet«.

9 Det fremgik af den nævnte lovs § 73, stk. 7, at for så vidt angår de afgiftspligtige transaktioner, der blev foretaget med henblik på »selskabets« virksomhed, blev retten til fradrag af momsen udøvet af »den udpegede selskabsdeltager«.

10 Lovens § 100, stk. 4, bestemte, at momspligtige personer, der var selskabsdeltagere i det samme »selskab«, var forpligtede til at føre et særskilt momsregnskab for den virksomhed, med hensyn til hvilken de havde sluttet sig sammen, og at dette regnskab blev ført på vegne af »selskabet« af den udpegede selskabsdeltager, der på »selskabets« vegne varetog alle forpligtelserne og udøvede de rettigheder, som fremgik af denne lov, for de øvrige selskabsdeltagere.

Den civile lovbog

11 Den civile lovbog indeholder i §§ 2716 ff. de regler, der regulerer den enhed, som benævnes »selskabet«, dvs. en sammenslutning af personer, der ikke har status som juridisk person.

12 Den civile lovbogs § 2737 fastsætter for det første, at en selskabsdeltager anses for mandatar for samtlige selskabsdeltagere, hvis den pågældende til varetagelse af et fælles anliggende afvikler forretninger med tredjemand, for det andet at den omstændighed, at selskabsdeltagerne har aftalt andet, ikke kan gøres gældende over for en tredjemand i god tro, for det tredje at såfremt en selskabsdeltager til varetagelse af et fælles anliggende har afviklet forretninger med en

tredjemand i eget navn, kan de øvrige selskabsdeltagere udøve de heraf følgende rettigheder, idet tredjemanden dog kun er forpligtet over for den selskabsdeltager, der har indgået retshandlen med den pågældende, og for det fjerde at sidstnævnte bestemmelse ikke gælder, hvis tredjemanden vidste, at den pågældende selskabsdeltager handlede på vegne af »selskabet«.

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

13 I 2017 samarbejdede Česká síť med tre selskaber, der havde hjemsted i USA, og som drev virksomhed i Den Tjekkiske Republik gennem filialer (herefter »de omhandlede filialer«).

14 Česká síť og de omhandlede filialer leverede ydelser til slutkunder, som hovedsagelig bestod i at levere internetadgangstjenester til disse kunder. Hver af disse filialer afviklede forretninger med sine egne kunder og i eget navn og bogførte i 2017 indtægter fra disse leveringer af ydelser.

15 Den eneste selskabsdeltager i Česká síť underskrev aftaledokumenterne på vegne af de omhandlede filialer og angav heri bl.a. visse af kontaktoplysningerne på Česká síť, navnlig selskabets websted og e-mailadresse. I 2009 og 2010 havde det nævnte selskab desuden overført over 170 af sine kunder vederlagsfrit til disse filialer. Selskabet stillede den nødvendige infrastruktur til rådighed for de nævnte filialer og købte selv den nødvendige internettilslutning til slutkunderne. Alle kunder var tilsluttet internettet via det samme internetadgangspunkt. De omhandlede filialer angav ingen materielle eller immaterielle aktiver og ingen lønomkostninger i Den Tjekkiske Republik.

16 I november 2020 udstedte Finanční úřad pro Plzeňský kraj (finanskontoret i Plzeň, Den Tjekkiske Republik) 12 efteropkrævninger til Česká síť vedrørende skyldig moms for de månedlige afgiftsperioder fra januar 2017 til december 2017. For hver af disse perioder fastsatte kontoret den skyldige moms til 30 713 tjekkiske kroner (CZK), dvs. i alt 368 556 CZK, og pålagde Česká síť at betale en bøde på i alt 73 704 CZK.

17 De nævnte efteropkrævninger var baseret på den betragtning, at der mellem Česká síť og de omhandlede filialer eksisterede forbindelser, som førte den nævnte skatte- og afgiftsmyndighed til at konkludere, at der forelå et »selskab«, hvori Česká síť var »den udpegede selskabsdeltager«. Som følge heraf var sidstnævnte momspligtig for hele »selskabet«. Den nævnte myndighed beregnede således den af Česká síť skyldige moms ved i dette selskabs afgiftsgrundlag at medregne såvel de afgiftspligtige transaktioner, der var blevet udført af selskabet, som de afgiftspligtige transaktioner, der var blevet udført af de omhandlede filialer i deres egenskab af selskabsdeltagere i »selskabet«.

18 Česká síť indgav en administrativ klage over disse efteropkrævninger, som selskabet ikke fik medhold i. Selskabet anlagde derefter et søgsmål ved Krajský soud v Plzni (den regionale ret i Plzeň, Den Tjekkiske Republik), som blev forkastet. Endelig har selskabet iværksat kassationsappel ved Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Den Tjekkiske Republik), som er den forelæggende ret.

19 Česká síť har for den forelæggende ret gjort gældende, at den særordning vedrørende selskabsdeltagerne i et »selskab«, der var indeholdt i momsloven på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, var i strid med direktiv 2006/112, for så vidt som ordningen

gjorde det muligt for skatte- og afgiftsforvaltningen at lægge til grund, at selskabet ikke kun var momspligtigt for sin egen afgiftspligtige virksomhed, men også for de omhandlede filialers virksomhed med den begrundelse, at disse ligesom Česká síť var en del af det samme »selskab«.

20 Den forelæggende ret har for det første anført, at formålet med den nævnte særordning ikke var at gennemføre de momsregler, der finder anvendelse på »en gruppe af personer«, således som de er fastsat i artikel 11 i direktiv 2006/112, for det andet, at momslovens § 5a, stk. 1, med hvilken det derimod tilsigtedes at foretage en sådan gennemførelse, fastsatte, at et medlem af en gruppe ikke samtidig kan være selskabsdeltager i et »selskab«, og for det tredje, at skatte- og afgiftsforvaltningen ikke har gjort gældende, at Česká síť var en del af en sådan gruppe som omhandlet i nævnte artikel 11.

21 Den forelæggende ret har anført, at den er af den opfattelse, at samarbejdet mellem Česká síť og de omhandlede filialer opfyldte kriterierne for, at deres aktiviteters struktur kunne kvalificeres som et »selskab«, idet det i øvrigt i denne henseende ikke er nødvendigt, at der foreligger en skriftlig aftale.

22 Den forelæggende ret har imidlertid anført, at den deler det af Česká síť fremsatte forbehold, for så vidt som selskabet efter den nævnte rets opfattelse ikke burde være blevet anset for at være betalingspligtig for momsen for de afgiftspligtige ydelser, som de omhandlede filialer leverede til deres slutkunder, uanset at Česká síť og de nævnte filialer i henhold til de relevante civilretlige regler udgjorde ét enkelt »selskab«.

23 Den forelæggende ret er i øvrigt af den opfattelse, at der ligeledes skal foretages en undersøgelse af de omstændigheder, hvorunder den selskabsdeltager i »selskabet«, som afviklede forretninger med slutkunder i forbindelse med de afgiftspligtige transaktioner, der er genstand for sagen for den nævnte ret, har handlet, eftersom der foreligger situationer, hvor en enkelt af selskabsdeltagerne i et sådant »selskab« kan forpligte alle selskabsdeltagerne.

24 Dette vil bl.a. være tilfældet, når en sådan selskabsdeltager handler i overensstemmelse med den fremgangsmåde, der er foreskrevet i den civile lovbogs § 2737, stk. 1, dvs. når denne til varetagelse af et fælles anliggende afvikler forretninger i sin egenskab af mandatar for alle selskabsdeltagerne og på grundlag af en fuldmagt fra dem, hvilket indebærer, at vedkommende handler i alle selskabsdeltagernes navn og for disses regning, og at den pågældendes handlinger forpligter disse solidarisk i overensstemmelse med denne lovs § 2736.

25 Hvad i det foreliggende tilfælde angår den måde, hvorpå de juridiske personer, der er selskabsdeltagere i »selskabet«, og som driver virksomhed gennem de omhandlede filialer, har afviklet forretninger med slutkunderne gennem disse filialer, har den forelæggende ret anført, at disse sidstnævnte handlede i eget navn, og at aftalerne om levering af ydelser blev indgået af dem og ikke af Česká síť. Den omstændighed, at aftaledokumenterne indeholdt visse kontaktoplysninger på dette selskab, har ingen betydning for identificeringen af den afgiftspligtige person for de omhandlede afgiftspligtige transaktioner.

26 Det fremgår i øvrigt ikke af de administrative sagsakter, at de omhandlede filialer i de aftaler, som blev indgået med slutkunderne, eller i deres forbindelser med disse nævnte Česká síť på en måde, der svarer til at præsentere dette selskab som en selskabsdeltager.

27 På denne baggrund har Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er [direktiv 2006/112], og navnlig direktivets artikel 9, stk. 1, og artikel 193[,] til hinder for, at pligten til at betale moms i henhold til særlige momsbestemmelser i national lovgivning, der finder anvendelse på »selskaber« (sammenslutninger af personer uden status som juridisk person), for hele selskabet påhviler en såkaldt »udpeget selskabsdeltager«, selv om en anden selskabsdeltager har ageret over for slutkunden i forbindelse med levering af tjenesteydelser?

Er vurderingen af, hvorvidt direktiv [2006/112] er til hinder for den ovennævnte anvendelse af national lovgivning, afhængig af, hvorvidt den anden selskabsdeltager i selskabet har overskredet de i selskabet gældende adfærdsregler for handling i selskabsanliggender [...] og over for slutkunden har ageret i eget navn?«

Om det præjudicielle spørgsmål

28 Med det præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst dels, om artikel 9, stk. 1, og artikel 193 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en national lovgivning, som fastsætter, at en af selskabsdeltagerne i et civilretligt selskab, der ikke har en fra sine medlemmer adskilt status som juridisk person og leverer afgiftspligtige ydelser, benævnt »den udpegede selskabsdeltager«, anses for at være betalingspligtig for momsen af afgiftspligtige ydelser leveret af de øvrige selskabsdeltagere i dette selskab, skønt disse har handlet med deres slutkunder med henblik på leveringen af disse ydelser, dels om det i denne henseende har betydning, at disse øvrige selskabsdeltagere med henblik herpå har fraveget de civilretlige regler om repræsentation af det nævnte selskab i forbindelserne med tredjemand ved at handle med deres slutkunder i eget navn.

29 Ifølge fast retspraksis giver de ord, der anvendes i artikel 9 i direktiv 2006/112, herunder ordet »enhver«, begrebet »afgiftspligtig person« en bred fortolkning, der er koncentreret om selvstændigheden under udøvelse af økonomisk virksomhed, således at alle de fysiske eller juridiske personer, såvel offentligretlige som private, samt enheder uden status som juridisk person, der objektivt opfylder kriterierne i bestemmelsen, skal anses for momspligtige personer (dom af 16.2.2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, præmis 69 og den deri nævnte retspraksis).

30 For at fastlægge, hvem der skal anses for »afgiftspligtig person« med hensyn til moms for bestemte afgiftspligtige transaktioner, skal det undersøges, hvem der selvstændigt har udøvet den omhandlede økonomiske virksomhed. Selvstændighedskriteriet vedrører nemlig henføringen af den pågældende transaktion til en konkret person eller enhed, samtidig med at det desuden sikres, at erhververen har retssikkerhed for at kunne udøve sin eventuelle fradragsret (jf. i denne retning dom af 16.2.2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, præmis 70 og den deri nævnte retspraksis).

31 Med henblik herpå skal det efter fast retspraksis undersøges, om den pågældende person udøver økonomisk virksomhed i eget navn, for egen regning og på eget ansvar, og om den pågældende selv bærer den økonomiske risiko, der er forbundet med udøvelsen af denne virksomhed (dom af 16.2.2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, præmis 71 og den deri nævnte retspraksis).

32 Det følger ligeledes af Domstolens praksis, at når en person indgår alene i relationer med tredjeparter, idet personen handler i eget navn og for egen regning og selv påtager sig den økonomiske risiko, der er forbundet med de pågældende afgiftspligtige transaktioner, kan den omstændighed, at den pågældende har indgået en aftale, hvori vedkommende er udpeget som den person, der i relationerne med tredjeparter handler på vegne af samtlige medkontrahenter eller på vegne af den enhed, der er oprettet ved denne aftale, ikke have indflydelse på denne persons egenskab af afgiftspligtig person (jf. i denne retning dom af 16.9.2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Aftale om fælles aktivitet), C-312/19, EU:C:2020:711, præmis 43-47).

33 Desuden er den påviste eksistens af et selv tæt samarbejde mellem flere selskaber ikke tilstrækkelig til at rejse tvivl om deres selvstændighed som omhandlet i artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112. Valget af en bestemt form for samarbejde er nemlig et valg, der træffes i forbindelse med tilrettelæggelsen af disse selskaber, og kan ikke i sig selv gøre det muligt at fastslå, at disse selskaber ikke udøver deres virksomhed selvstændigt, eller at de ikke bærer den økonomiske risiko, som er forbundet med deres økonomiske virksomhed (jf. i denne retning dom af 12.10.2016, Nigl m.fl., C-340/15, EU:C:2016:764, præmis 31 og 32).

34 Selv om det i det foreliggende tilfælde påhviler den forelæggende ret, som er enekompetent til at vurdere de faktiske omstændigheder, at afgøre på baggrund af den ovenfor nævnte retspraksis, om de omhandlede enheder, dvs. de omhandlede filialer, skal anses for »selvstændigt« at udøve den pågældende økonomiske virksomhed, har Domstolen – hvis opgave det er at give den forelæggende ret hensigtsmæssige svar – kompetence til på grundlag af sagsakterne i hovedsagen samt de for Domstolen indgivne skriftlige indlæg at vejlede den forelæggende ret på en sådan måde, at denne kan træffe sin afgørelse i den konkrete tvist, der verserer for den (jf. i denne retning dom af 16.2.2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, præmis 72 og 73 samt den deri nævnte retspraksis).

35 I denne henseende fremgår det af de forklaringer, som den forelæggende ret har givet, at denne er af den opfattelse, at på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen skulle Česká síť og de omhandlede filialer i henhold til de relevante civilretlige regler anses for at være selskabsdeltagere i et enkelt »selskab«, dvs. et civilretligt selskab uden særskilt status som juridisk person, idet det ikke er nødvendigt for at nå frem til denne vurdering, at der foreligger en skriftlig aftale.

36 Ifølge den forelæggende ret havde Česká síť – i henhold til de regler i momsloven, der fastsatte en særordning for sådanne selskabsdeltagere, og som fandt anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen – derfor i sin egenskab af »den udpegede selskabsdeltager« i et »selskab« status som »afgiftspligtig person« hvad angår momsen som omhandlet i artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112 for så vidt angår ikke blot selskabets egne afgiftspligtige leveringer af ydelser, men ligeledes de ydelser, der blev leveret af de øvrige selskabsdeltagere i »selskabet«, og var i henhold til dette direktivs artikel 193 betalingspligtig for den moms, som skyldtes for alle disse leveringer af ydelser.

37 Den forelæggende ret har i øvrigt anført, at formålet med den nævnte særordning, således som den var fastsat i momsloven på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, ikke var at gennemføre artikel 11 i direktiv 2006/112, og at skatte- og afgiftsforvaltningen i øvrigt ikke har gjort gældende, at de regler i national ret, hvorved denne gennemførelse er blevet foretaget, finder anvendelse, skønt den nævnte ret har anført en række faktiske forhold, hvoraf det synes at følge, at Česká síť og de omhandlede filialer finansielt, økonomisk og organisatorisk var nært knyttet til hinanden som omhandlet i stk. 1 i nævnte artikel 11.

38 Det skal imidlertid fastslås, således som generaladvokaten ligeledes i det væsentlige har anført i punkt 34-38 i forslaget til afgørelse, at det ikke synes at kunne udelukkes, at anvendelsen af de nationale regler, hvorved artikel 11 i direktiv 2006/112 er blevet gennemført, henset til denne nære tilknytning i det foreliggende tilfælde kan gøre det muligt at behandle Česká síť og de omhandlede filialer som én enkelt afgiftspligtig person, selv om de i retlig forstand er selvstændige, hvis det godtgøres, at fordelingen af salgene mellem disse fire selskaber, som alle synes at være direkte eller indirekte kontrolleret af den eneste selskabsdeltager i Česká síť, er resultatet af et rent kunstigt arrangement, der udgør misbrug. En sådan konstatering vil medføre, at den fritagelse, der er fastsat for Den Tjekkiske Republik i artikel 287, nr. 7), i direktiv 2006/112, ikke vil kunne finde anvendelse, eftersom de nævnte selskabers samlede omsætning overskrider den tærskel, der er fastsat i denne bestemmelse.

39 Såfremt den nævnte konstatering ikke kan foretages, påhviler det den forelæggende ret i lyset af den retspraksis, hvortil der er blevet henvist i nærværende doms præmis 29-33, at fastlægge, hvem der blandt Česká síť og de omhandlede filialer har status som afgiftspligtig person for momsen som omhandlet i artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112 for så vidt angår de afgiftspligtige ydelser, der blev leveret af disse filialer. Denne status tilkommer de sidstnævnte, hvis det godtgøres, at de leverede disse ydelser selvstændigt i forhold til Česká síť. Dette vil være tilfældet, hvis det godtgøres, at de nævnte filialer udøvede den pågældende økonomiske virksomhed i eget navn, for egen regning og på eget ansvar, og hvis de bærer den økonomiske risiko, der er forbundet med udøvelsen af denne virksomhed.

40 I denne henseende må det, henset til den forelæggende rets forklaringer og med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse heraf i lyset af alle de relevante faktiske omstændigheder i tvisten i hovedsagen, fastslås, at selv om Česká síť var involveret i organiseringen af de omhandlede filialers levering af ydelser til slutkunderne, er det disse filialer, der synes at skulle anses for de afgiftspligtige personer for så vidt angår disse ydelser.

41 Som den forelæggende ret har anført, foretog de nævnte filialer nemlig afgiftspligtige leveringer af ydelser til deres egne slutkunder, som hovedsageligt bestod i at levere internetadgangstjenester. Hver af disse filialer foretog leveringerne i eget navn og bogførte i det pågældende skatteår de heraf opnåede indtægter.

42 I denne henseende er det – henset til den retspraksis, hvortil der er blevet henvist i nærværende doms præmis 33 – af særlig betydning, at de omhandlede filialer i forbindelserne med tredjemand i det væsentlige præsenterede sig som værende den kontraherende part uden direkte at nævne »selskabet« eller en af dets selskabsdeltagere, navnlig Česká síť, selv om aftaledokumenterne indeholdt visse elementer, der umiddelbart kunne gøre det muligt indirekte at identificere det sidstnævnte selskab.

43 Betydningen af den nævnte omstændighed skyldes navnlig det forhold, at en anvendelse af de kriterier, der gør det muligt at identificere den momspligtige person i forbindelse med leveringen af afgiftspligtige ydelser foretaget af forskellige erhvervsdrivende, der i retlig forstand er selvstændige, men som finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, skal sikre, at en sådan identificering relativt let kan forudses, og i sidste ende sikre retssikkerheden for de pågældende erhvervsdrivende tredjemænd, navnlig med henblik på, at disse sidstnævnte effektivt kan udøve deres eventuelle fradragsret på en juridisk sikker måde, således som det kræves i henhold til det princip, der er fastsat i den retspraksis, hvortil der er blevet henvist i nærværende doms præmis 30.

44 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt det kan have betydning for besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål, at de omhandlede filialer med henblik på at foretage de i hovedsagen omhandlede afgiftspligtige transaktioner har fraveget reglerne i national ret om repræsentation af »selskabet« i forbindelserne med tredjemand, for så vidt som de har handlet med slutkunden i eget navn, skal dette spørgsmål besvares benægtende.

45 Den omstændighed, at de nævnte filialer i forbindelserne med tredjemand ikke optrådte i overensstemmelse med de regler om repræsentation af »selskabet«, der er fastsat i gældende national civilret, er nemlig ikke relevant for besvarelsen af spørgsmålet om, hvem der af Česká síť eller de omhandlede filialer er betalingspligtige for momsen af de afgiftspligtige ydelser, som blev leveret af de nævnte filialer, men har alene til følge, at »selskabet« under ingen omstændigheder kan anses for selv at have leveret disse ydelser og derfor ikke kan have status som den momspligtige person med hensyn til disse ydelser (jf. i denne retning dom af 16.9.2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Aftale om fælles aktivitet), C-312/19, EU:C:2020:711, præmis 45).

46 Endelig skal det bemærkes, at selv om ingen af de undtagelser, der er fastsat i artikel 193 i direktiv 2006/112, måtte finde anvendelse i det foreliggende tilfælde, hvilket det påhviler den forelæggende ret at efterprøve, følger det af denne bestemmelse, at den momspligtige person med hensyn til de leveringer af ydelser, som blev foretaget af de omhandlede filialer, ligeledes er betalingspligtig for denne afgift.

47 Det skal heraf konkluderes, at hvis den forelæggende ret efter de forskellige undersøgelser, som den skal foretage, måtte finde, at de omhandlede filialer i henhold til artikel 9, stk. 1, og artikel 193 i direktiv 2006/112 er de personer, der er momspligtige for så vidt angår de afgiftspligtige ydelser, som disse filialer leverede, er sidstnævnte bestemmelse til hinder for, at denne afgift i henhold til en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede pålægges Česká síť med den begrundelse, at dette selskab er »den udpegede selskabsdeltager« i et »selskab«, hvor disse filialer er selskabsdeltagere.

48 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det præjudicielle spørgsmål besvares med, at artikel 9, stk. 1, og artikel 193 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en national lovgivning, som fastsætter, at en af selskabsdeltagerne i et civilretligt selskab, der ikke har en fra sine medlemmer adskilt status som juridisk person og leverer afgiftspligtige ydelser, benævnt »den udpegede selskabsdeltager«, anses for at være betalingspligtig for momsen af afgiftspligtige ydelser leveret af de øvrige selskabsdeltagere i dette selskab, skønt disse har handlet med deres slutkunder med henblik på leveringen af disse ydelser, og at det i denne henseende er uden betydning, at disse øvrige selskabsdeltagere med henblik herpå har fraveget de civilretlige regler om repræsentation af det nævnte selskab i forbindelserne med tredjemand ved at handle med deres slutkunder i eget navn.

Sagsomkostninger

49 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tiende Afdeling) for ret:

Artikel 9, stk. 1, og artikel 193 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2013/43/EU af 22. juli 2013,

skal fortolkes således, at

disse bestemmelser er til hinder for en national lovgivning, som fastsætter, at en af selskabsdeltagerne i et civilretligt selskab, der ikke har en fra sine medlemmer adskilt status som juridisk person og leverer afgiftspligtige ydelser, benævnt »den udpegede selskabsdeltager«, anses for at være betalingspligtig for merværdiafgiften af afgiftspligtige ydelser leveret af de øvrige selskabsdeltagere i dette selskab, skønt disse har handlet med deres slutkunder med henblik på leveringen af disse ydelser, og at det i denne henseende er uden betydning, at disse øvrige selskabsdeltagere med henblik herpå har fraveget de civilretlige regler om repræsentation af det nævnte selskab i forbindelserne med tredjemand ved at handle med deres slutkunder i eget navn.

Underskrifter