Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (deseto vijeće)

11. prosinca 2025.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 9. stavak 1. – Pojam ‚porezni obveznik' – Članovi društva građanskog prava bez pravne osobnosti – Članak 193. – Određivanje poreznog obveznika koji je odgovoran za plaćanje poreza"

U predmetu C-796/23,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Nejvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud, Češka Republika), odlukom od 29. studenoga 2023., koju je Sud zaprimio 21. prosinca 2023., u postupku

Česká síť s. r. o.

protiv

Odvolací finanční ředitelství,

SUD (deseto vijeće),

u sastavu: J. Passer, predsjednik vijeća, D. Gratsias i B. Smulders (izvjestitelj), suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za Česká síť s. r. o., V. Křivánek, *advokát*,

– za češku vladu, L. Březinová, M. Smolek i J. Vláčil, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, M. Herold i J. Hradil, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 3. srpnja 2025.,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: češki

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 9. stavka 1. i članka 193. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2013/43/EU od 22. srpnja 2013. (SL 2013., L 201, str. 4.) (u daljnjem tekstu: Direktiva 2006/112).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između trgovačkog društva Česká síť s. r. o., osnovanog u skladu s češkim pravom, i Odvolacog finančnog ředitelstva (Odjel za žalbe porezne uprave, Češka Republika), u vezi s nalogom upućenim tom društvu radi plaćanja iznosa koji se duguju na ime poreza na dodanu vrijednost (PDV) kao i novčane kazne, zbog toga što je ono kao imenovani član ortaštva odgovorno za plaćanje tog poreza za usluge koje su klijentima sa sjedištem u toj državi članici pružili poduzetnici s kojima je to društvo surađivalo i koji su s njim bili dio istog ortaštva, u smislu češkog građanskog prava.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 9. stavak 1. Direktive 2006/112 glasi kako slijedi:

„‚Porezni obveznik' znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge […] smatraju se ‚gospodarskom aktivnošću'."

4 U članku 11. te direktive predviđa se:

„Nakon konzultiranja Savjetodavnog odbora [za PDV], sve države članice mogu smatrati kao jedinstvenog poreznog obveznika sve osobe koje imaju poslovni nastan na teritoriju te države članice koje, iako pravno samostalne, su međusobno usko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama.

Država članica koja se koristi mogućnošću iz prvog stavka može donijeti sve potrebne mjere za sprečavanje utaje ili izbjegavanja poreza pomoću ove odredbe."

5 U članku 193. navedene direktive određuje se:

„Svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga dužan je plaćati PDV osim u slučajevima iz članaka od 194. do 199.b i članka 202. u kojima je PDV obvezna plaćati druga osoba."

6 Člankom 287. Direktive 2006/112 predviđa se:

„Države članice koje su pristupile nakon 1. siječnja 1978., mogu izuzeti od poreza porezne obveznike čiji godišnji promet ne prelazi protuvrijednost u nacionalnoj valuti sljedećih iznosa, prema tečaju na dan njihovog pristupanja:

[…]

7. Češka Republika: 35 000 [eura];

[…]”

Češko pravo

Zakon o PDV-u

7 U vrijeme nastanka činjenica iz glavnog postupka zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (Zakon br. 235/2004 o porezu na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u) sadržavao je poseban sustav za članove ortaštva, u smislu članka 2716. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (Zakon br. 89/2012 o Građanskom zakoniku, u daljnjem tekstu: Građanski zakonik).

8 Člankom 4.a stavkom 3. Zakona o PDV-u određivalo se da promet poreznog obveznika, člana ortaštva u smislu članka 2716. Građanskog zakonika, koji obavlja transakcije kod kojih postoji pravo na odbitak PDV-a uključuje promet koji je ostvario ne samo taj porezni obveznik samostalno izvan ortaštva, nego i promet koji je ostvarilo cijelo ortaštvo.

9 Članak 73. stavak 7. tog zakona određivao je da se pravom na odbitak PDV-a za oporezive transakcije izvršene u svrhu gospodarske aktivnosti ortaštva koristi imenovani član ortaštva.

10 Članak 100. stavak 4. navedenog zakona određivao je da su obveznici PDV-a koji su članovi istog ortaštva dužni voditi odvojeno računovodstvo za potrebe PDV-a za gospodarsku aktivnost za koju su se udružili te da to računovodstvo za ortaštvo vodi imenovani član koji za račun ortaštva ispunjava sve obveze i ostvaruje prava koja iz tog zakona proizlaze za druge članove.

Građanski zakonik

11 Građanski zakonik u članku 2716. i sljedećima sadržava pravila kojima se uređuje subjekt pod nazivom ortaštvo, odnosno udruženje osoba bez pravne osobnosti.

12 Članak 2737. Građanskog zakonika određuje da, kao prvo, ako član ortaštva posluje u zajedničkom poslu s trećom osobom, smatra ga se punomoćnikom svih članova; kao drugo, činjenica da su se članovi ortaštva drukčije dogovorili ne može se isticati protiv treće osobe koja postupa u dobroj vjeri; kao treće, ako član ortaštva posluje u zajedničkom poslu s trećom osobom u svoje vlastito ime, ostali članovi mogu se koristiti pravima koja iz toga proizlaze, ali treća osoba ima obveze samo prema onomu tko je s njom pravno poslovao; te, kao četvrto, ta se odredba ne primjenjuje ako je treća osoba znala da član ortaštva djeluje za račun ortaštva.

Glavni postupak i prethodno pitanje

13 Društvo Česká síť surađivalo je tijekom 2017. s trima društvima sa sjedištem u Sjedinjenim Američkim Državama koja su u Češkoj Republici poslovala preko podružnica (u daljnjem tekstu: predmetne podružnice).

14 Društvo Česká síť i predmetne podružnice pružali su krajnjim klijentima usluge koje su se uglavnom sastojale od pružanja tim klijentima usluga pristupa internetu. Svaka od tih podružnica poslovala je sa svojim vlastitim klijentima i u svoje ime te je tijekom 2017. zabilježila prihode od tih usluga.

15 Jedini član društva Česká síť potpisivao je ugovorne dokumente u ime predmetnih podružnica i u njima je navodio, među ostalim, određene kontaktne podatke društva Česká síť, konkretno, njegovu mrežnu stranicu i adresu elektroničke pošte. Osim toga, to je društvo tijekom 2009. i 2010. besplatno prenijelo više od 170 svojih korisnika na te podružnice. Navedenim podružnicama osiguravalo je potrebnu infrastrukturu te je sâmo kupovalo internetske priključke koji su bili potrebni krajnjim klijentima. Svi korisnici bili su priključeni na internet putem iste pristupne točke. Predmetne podružnice u Češkoj Republici nisu prijavile nikakvu materijalnu ili nematerijalnu imovinu ni troškove za plaće.

16 U studenome 2020. Finanční úřad pro Plzeňský kraj (Porezna uprava u Plzeňu, Češka Republika) izdao je društvu Česká síť dvanaest odluka kojima se utvrđuje iznos porezne obveze u vezi s PDV-om koji se duguje za mjesečna porezna razdoblja od siječnja do prosinca 2017. Za svako od tih razdoblja utvrdio je dugovani PDV u iznosu od 30 713 čeških kruna (CZK), odnosno ukupno 368 556 CZK, te je društvu Česká síť naložio plaćanje novčane kazne u ukupnom iznosu od 73 704 CZK.

17 Te odluke kojima se utvrđuje iznos porezne obveze temeljile su se na mišljenju da su između društva Česká síť i predmetnih podružnica postojale veze koje su navele poreznu upravu na zaključak da postoji ortaštvo, u kojem je društvo Česká síť bilo imenovani član. S obzirom na to, to je društvo bilo odgovorno za plaćanje PDV-a za cijelo ortaštvo. Stoga je porezna uprava iznos PDV-a koji duguje društvo Česká síť obračunala na način da je u njegovu poreznu osnovicu uključila kako oporezive transakcije koje je to društvo izvršilo tako i one koje su izvršile predmetne podružnice, kao članovi ortaštva.

18 Društvo Česká síť podnijelo je upravnu žalbu protiv tih odluka kojima se utvrđuje iznos porezne obveze, koja je odbijena. Zatim je podnijelo tužbu Krajskom soudu v Plzni (Okružni sud u Plzeňu, Češka Republika), koja je odbijena. Naposljetku je podnijelo žalbu u kasacijskom postupku Nejvyšším správnom soudu (Vrhovni upravni sud, Češka Republika), odnosno sudu koji je uputio zahtjev.

19 Pred tim sudom društvo Česká síť tvrdilo je da je poseban sustav koji se odnosio na članove ortaštva iz Zakona o PDV-u u vrijeme nastanka činjenica iz glavnog postupka bio protivan Direktivi 2006/112, s obzirom na to da je taj sustav omogućavao poreznoj upravi da smatra kako je to društvo odgovorno za plaćanje PDV-a ne samo za svoje vlastite oporezive djelatnosti nego i za djelatnosti predmetnih podružnica, zbog toga što su one bile dio istog ortaštva kao i to društvo.

20 Taj sud najprije navodi kako cilj tog posebnog sustava nije bio prenijeti pravila u području PDV-a koja se primjenjuju na „grupu osoba”, kako su predviđena u članku 11. Direktive 2006/112, zatim, da je članak 5.a stavak 1. Zakona o PDV-u, čiji je cilj bio provesti takvo prenošenje, predviđao da član grupe ne može istodobno biti član ortaštva te, naposljetku, da porezna uprava nije tvrdila kako je društvo Česká síť bilo dio takve grupe, u smislu tog članka 11.

21 Sud koji je uputio zahtjev napominje kako smatra da je suradnja između društva Česká síť i predmetnih podružnica ispunjavala kriterije potrebne da bi se struktura njihovih djelatnosti mogla smatrati ortaštvom, pri čemu u tom pogledu usto nije potrebno postojanje pisanog ugovora.

22 Međutim, taj se sud slaže s dvojbama društva Česká síť u dijelu u kojem se, prema njegovu mišljenju, ono nije trebalo smatrati odgovornim za plaćanje PDV-a na ime oporezivih usluga koje su predmetne podružnice pružale svojim krajnjim klijentima, neovisno o činjenici da su, u skladu s relevantnim pravilima građanskog prava, društvo Česká síť i navedene podružnice činili jedno ortaštvo.

23 Osim toga, sud koji je uputio zahtjev smatra da valja ispitati i okolnosti u kojima je djelovao član ortaštva koji je s krajnjim klijentima poslovao u okviru oporezivih transakcija o kojima je riječ u postupku pred tim sudom, s obzirom na to da su postojale situacije u kojima samo jedan član takvog ortaštva može obvezati sve članove.

24 To je slučaj, među ostalim, kad takav član postupa u skladu s načinom postupanja koji je propisan člankom 2737. stavkom 1. Građanskog zakonika, odnosno kad u zajedničkom poslu djeluje u svojstvu punomoćnika svih članova ortaštva i na temelju njihove punomoći, što podrazumijeva da on djeluje u ime i za račun svih članova i da ih njegove radnje solidarno obvezuju, u skladu s člankom 2736. tog zakonika.

25 U ovom slučaju – kad je riječ o načinu na koji su pravne osobe koje su članovi ortaštva, djelujući preko predmetnih podružnica, poslovale s krajnjim klijentima posredstvom tih podružnica – sud koji je uputio zahtjev ističe da su te podružnice djelovale u vlastito ime i da su one sklapale ugovore o pružanju usluga, a ne društvo Česká síť. Činjenica da je ugovorna dokumentacija sadržavala određene kontaktne podatke tog društva ne utječe na utvrđivanje poreznog obveznika za oporezive transakcije o kojima je riječ.

26 Osim toga, iz upravnog spisa ne proizlazi da su u ugovorima sklopljenima s krajnjim klijentima ili u odnosima s njima predmetne podružnice navodile društvo Česká síť na način koji bi doveo do toga da ga se predstavi kao člana ortaštva.

27 U tim je okolnostima Nejvyšší správní soud (Visoki upravni sud) odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Je li situacija u kojoj je, na temelju posebnih nacionalnih odredbi o [PDV-u] za takozvana ortaštva (udruženja osoba koja nemaju pravnu osobnost), porez za cijelo ortaštvo dužan platiti takozvani imenovani član ortaštva, iako je drugi član ortaštva poslovao s krajnjim klijentom kad je riječ o pružanju usluga, u skladu s Direktivom […] 2006/112 […], konkretno člankom 9. stavkom 1. i člankom 193. te direktive?

Ovisi li usklađenost te situacije s Direktivom 2006/112 o tome je li potonji član ortaštva odstupio od pravila o zastupanju ortaštva i poslovao s krajnjim klijentom vlastito ime?”

O prethodnom pitanju

28 Svojim prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 9. stavak 1. i članak 193. Direktive 2006/112 tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis kojim se predviđa da se jedan od članova društva građanskog prava koje nema pravnu osobnost odvojenu od pravne osobnosti svojih članova i koje pruža oporezive usluge, a koji je određen kao imenovani član, smatra osobom odgovornom za plaćanje PDV-a koji se odnosi na oporezive usluge koje su pružili drugi članovi tog društva, iako su oni bili ti koji su prilikom pružanja tih usluga poslovali

sa svojim krajnjim klijentima, te je li u tom pogledu relevantna činjenica da su ti drugi članovi društva u tu svrhu odstupili od pravila građanskog prava koja se odnose na zastupanje navedenog društva u odnosima s trećim osobama time što su s krajnjim klijentima poslovali u vlastito ime.

29 U skladu s ustaljenom sudskom praksom, formulacija koja je upotrijebljena u članku 9. Direktive 2006/112, posebice pojam „svaka osoba”, daje pojmu „porezni obveznik” široku definiciju koja se usredotočuje na samostalnost prilikom obavljanja gospodarske aktivnosti u smislu da svaku osobu, fizičku ili pravnu, javnu ili privatnu, uključujući i tijelo bez pravne osobnosti, koja objektivno ispunjava uvjete iz te odredbe treba smatrati obveznikom PDV-a (presuda od 16. veljače 2023., DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, t. 69. i navedena sudska praksa).

30 Kako bi se odredilo koga treba smatrati „poreznim obveznikom” PDV-a za određene oporezive transakcije, valja ispitati tko je samostalno obavljao tu gospodarsku aktivnost. Naime, kriterij samostalnosti odnosi se na pripisivanje transakcije o kojoj je riječ konkretnoj osobi ili subjektu, jamčeći, među ostalim, da stjecatelj može s pravnom sigurnošću ostvarivati svoje eventualno postojeće pravo na odbitak (vidjeti u tom smislu presudu od 16. veljače 2023., DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, t. 70. i navedenu sudsku praksu).

31 Iz ustaljene sudske prakse proizlazi da u tu svrhu treba ispitati obavlja li osoba o kojoj je riječ gospodarsku aktivnost u svoje ime, za svoj račun i na vlastitu odgovornost te snosi li gospodarski rizik povezan s obavljanjem te aktivnosti (presuda od 16. veljače 2023., DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, t. 71. i navedena sudska praksa).

32 Iz sudske prakse Suda također proizlazi da, kad osoba sama sudjeluje u odnosima s trećim osobama, djelujući u svoje ime i za svoj račun te sama preuzimajući gospodarski rizik povezan s oporezivim transakcijama o kojima je riječ, na njezino svojstvo poreznog obveznika ne može utjecati okolnost da je sklopila ugovor u kojem se navodi da u odnosima s trećim osobama djeluje u ime svih suugovaratelja ili subjekta osnovanog tim ugovorom (vidjeti u tom smislu presudu od 16. rujna 2020., Valstybinė mokesčių inspekcija (Ugovor o zajedničkoj aktivnosti), C-312/19, EU:C:2020:711, t. 43. do 47.).

33 Osim toga, dokazano postojanje čak i uske suradnje između više poduzetnika ne može biti dovoljno da bi se dovela u pitanje njihova samostalnost u smislu članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112. Naime, izbor određene vrste suradnje obuhvaćen je izborom u organizaciji tih poduzetnika i ne može sam po sebi dovesti do zaključka da oni ne obavljaju svoje aktivnosti samostalno ili da ne snose gospodarski rizik povezan sa svojom gospodarskom aktivnošću (vidjeti u tom smislu presudu od 12. listopada 2016., Nigl i dr., C-340/15, EU:C:2016:764, t. 31. i 32.).

34 Iako je u ovom slučaju na sudu koji je uputio zahtjev, koji je jedini nadležan za ocjenu činjenica, da utvrdi, s obzirom na prethodno navedenu sudsku praksu, treba li smatrati da subjekti o kojima je riječ, odnosno predmetne podružnice, „samostalno” obavljaju gospodarsku aktivnost o kojoj je riječ, Sud, koji je pozvan tom sudu dati korisne odgovore, ovlašten je dati upute, na temelju spisa glavnog postupka kao i pisanih očitovanja koja su mu podnesena, tako da sudu koji je uputio zahtjev omogući donošenje odluke u konkretnom sporu koji se pred njim vodi (vidjeti u tom smislu presudu od 16. veljače 2023., DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, t. 72. i 73. i navedenu sudsku praksu).

35 U tom pogledu iz objašnjenja koja je pružio sud koji je uputio zahtjev proizlazi da on smatra kako su se u vrijeme nastanka činjenica iz glavnog postupka, u skladu s relevantnim pravilima građanskog prava, društvo Česká síť i predmetne podružnice trebali smatrati članovima jednog ortaštva, odnosno društva građanskog prava bez odvojene pravne osobnosti, s obzirom na to da postojanje pisanog ugovora nije nužno za donošenje te ocjene.

36 Stoga, prema mišljenju tog suda, na temelju odredbi Zakona o PDV-u kojima se predviđa poseban sustav koji se odnosi na takve članove, a koja su se primjenjivala u vrijeme nastanka činjenica iz glavnog postupka, društvo Česká síť, kao imenovani član ortaštva, imalo je svojstvo „poreznog obveznika” PDV-a, u smislu članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112, ne samo u pogledu vlastitih oporezivih isporuka usluga nego i u pogledu isporuka usluga koje su pružili drugi članovi ortaštva te je bilo odgovorno za plaćanje PDV-a koji se duguje za sve te isporuke usluga, na temelju članka 193. te direktive.

37 Navedeni sud osim toga ističe da cilj tog posebnog sustava, kako je bio predviđen Zakonom o PDV-u u vrijeme nastanka činjenica iz glavnog postupka, nije bilo prenošenje članka 11. Direktive 2006/112 te da se porezna uprava, osim toga, nije pozvala na primjenjivost pravila nacionalnog prava kojima se provodi to prenošenje, premda se poziva na to da iz svih činjeničnih elemenata proizlazi da su društvo Česká síť i predmetne podružnice međusobno bili usko povezani financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama, u smislu stavka 1. tog članka 11.

38 Međutim, valja utvrditi, kao što je to u biti istaknula i nezavisna odvjetnica u točkama 34. do 38. svojeg mišljenja, kako se ne može isključiti da bi, s obzirom na te uske veze, primjena nacionalnih pravila kojima se prenosi članak 11. Direktive 2006/112 u ovom slučaju mogla omogućiti da se društvo Česká síť i predmetne podružnice smatraju jedinstvenim poreznim obveznikom, bez obzira na činjenicu da su oni pravno samostalni, ako se dokaže da raspodjela prodaje između tih četiriju društava, za koja se čini da ih izravno ili neizravno nadzire jedini član društva Česká síť, proizlazi iz potpuno umjetne konstrukcije koja predstavlja zlouporabu. Takvo utvrđenje imalo bi za posljedicu to da izuzeće predviđeno člankom 287. točkom 7. Direktive 2006/112 za Češku Republiku nije primjenjivo jer zajednički promet navedenih društava prelazi prag predviđen tom odredbom.

39 Ako se to ne može utvrditi, na sudu koji je uputio zahtjev je da odredi, s obzirom na sudsku praksu navedenu u točkama 29. do 33. ove presude, tko je porezni obveznik PDV-a u smislu članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112 – društvo Česká síť ili predmetne podružnice – kad je riječ o oporezivim uslugama koje pružaju te podružnice. To će biti te podružnice ako se utvrdi da su one pružale te usluge djelujući samostalno u odnosu na društvo Česká síť. To će biti slučaj ako se utvrdi da su navedene podružnice obavljale predmetnu gospodarsku aktivnost u svoje ime, za svoj račun i na vlastitu odgovornost te ako snose gospodarski rizik povezan s obavljanjem te aktivnosti.

40 U tom pogledu valja utvrditi, uzimajući u obzir objašnjenja koja je pružio sud koji je uputio zahtjev i pod uvjetom da to provjeri taj sud, s obzirom na sve relevantne činjenice glavnog postupka, kako se čini, bez obzira na sudjelovanje društva Česká síť u organiziranju pružanja usluga od strane predmetnih podružnica krajnjim klijentima, da se te podružnice trebaju smatrati poreznim obveznicima u pogledu tih usluga.

41 Naime, kao što to navodi taj sud, navedene podružnice pružale su oporezive usluge za svoje vlastite krajnje klijente, koje su se uglavnom sastojale od pružanja usluga pristupa internetu. Svaka od tih podružnica pružala je te usluge u svoje ime i u odnosnoj poreznoj godini od njih ostvarivala prihode.

42 U tom je pogledu, s obzirom na sudsku praksu navedenu u točki 33. ove presude, osobito važna okolnost da su se u odnosima s trećim osobama predmetne podružnice u biti predstavljale a da pritom nisu izravno kao ugovornu stranku spominjale ortaštvo ni kojeg od njegovih članova, osobito društvo Česká síť, čak i ako su ugovorni dokumenti sadržavali određene elemente koji *a priori* omogućuju da se neizravno utvrdi to društvo.

43 Važnost te okolnosti odnosi se osobito na činjenicu da primjena kriterija koji omogućuju utvrđivanje poreznog obveznika PDV-a – u kontekstu kad oporezive usluge pružaju različiti subjekti koji su pravno samostalni, ali su međusobno usko povezani na financijskom, gospodarskom i organizacijskom planu – mora osigurati da je takvo utvrđivanje relativno lako predvidljivo kao i, *in fine*, pravnu sigurnost trećih subjekata o kojima je riječ, kako bi, prije svega, oni mogli stvarno s pravnom sigurnošću ostvarivati svoje eventualno pravo na odbitak, kao što se to zahtijeva načelom utvrđenim sudskom praksom navedenom u točki 30. ove presude.

44 Kad je riječ o pitanju bi li na odgovor koji treba dati na prethodno pitanje mogla utjecati činjenica da su predmetne podružnice, kako bi obavile oporezive transakcije o kojima je riječ u glavnom postupku, odstupile od pravila nacionalnog prava o zastupanju ortaštva u odnosima s trećim osobama jer su s krajnjim klijentom poslovale u vlastito ime, na njega treba odgovoriti niječno.

45 Naime, činjenica da te podružnice u odnosima s trećim osobama nisu djelovale u skladu s pravilima o zastupanju ortaštva propisanima primjenjivim nacionalnim građanskim pravom nije relevantna za odgovor na pitanje tko je odgovoran za plaćanje PDV-a za oporezive usluge koje pružaju te podružnice – društvo Česká síť ili navedene podružnice – nego je njezina jedina posljedica da se za ortaštvo ni u kojem slučaju ne može smatrati da je sâmo pružilo te usluge i stoga ne može imati svojstvo obveznika PDV-a u pogledu tih usluga (vidjeti u tom smislu presudu od 16. rujna 2020., Valstybinė mokesčių inspekcija (Ugovor o zajedničkoj aktivnosti), C-312/19, EU:C:2020:711, t. 45.).

46 Naposljetku, ako se u ovom slučaju ne bi primjenjivala nijedna od iznimaka predviđenih člankom 193. Direktive 2006/112, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, iz te bi odredbe proizlazilo da je porezni obveznik PDV-a kad je riječ o pružanju usluga koje obavljaju predmetne podružnice također odgovoran za plaćanje tog poreza.

47 Iz toga treba zaključiti da – ako bi sud koji je uputio zahtjev, nakon različitih provjera koje treba provesti, smatrao da su, u skladu s člankom 9. stavkom 1. i člankom 193. Direktive 2006/112, predmetne podružnice odgovorne za plaćanje PDV-a kad je riječ o oporezivim uslugama koje su one pružile – toj potonjoj odredbi protivilo bi se to da se, u skladu s nacionalnim propisom poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, taj porez stavi na teret društvu Česká síť jer je ono imenovani član ortaštva koje uključuje te podružnice kao članove.

48 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na prethodno pitanje valja odgovoriti tako da članak 9. stavak 1. i članak 193. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis kojim se predviđa da se jedan od članova društva građanskog prava koje nema pravnu osobnost odvojenu od pravne osobnosti svojih članova i koje pruža oporezive usluge, a koji je određen kao imenovani član, smatra osobom odgovornom za plaćanje PDV-a koji se odnosi na

oporezive usluge koje su pružili drugi članovi tog društva, iako su oni bili ti koji su prilikom pružanja tih usluga poslovali sa svojim krajnjim klijentima, te da u tom pogledu nije relevantna činjenica da su ti drugi članovi društva u tu svrhu odstupili od pravila građanskog prava koja se odnose na zastupanje navedenog društva u odnosima s trećim osobama time što su s krajnjim klijentima poslovali u vlastito ime.

Troškovi

49 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (deseto vijeće) odlučuje:

Članak 9. stavak 1. i članak 193. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2013/43/EU od 22. srpnja 2013.,

treba tumačiti na način da im se:

protivi nacionalni propis kojim se predviđa da se jedan od članova društva građanskog prava koje nema pravnu osobnost odvojenu od pravne osobnosti svojih članova i koje pruža oporezive usluge, a koji je određen kao imenovani član, smatra osobom odgovornom za plaćanje poreza na dodanu vrijednost koji se odnosi na oporezive usluge koje su pružili drugi članovi tog društva, iako su oni bili ti koji su prilikom pružanja tih usluga poslovali sa svojim krajnjim klijentima, te da u tom pogledu nije relevantna činjenica da su ti drugi članovi društva u tu svrhu odstupili od pravila građanskog prava koja se odnose na zastupanje navedenog društva u odnosima s trećim osobama time što su s krajnjim klijentima poslovali u vlastito ime.

Potpisi