Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (desmitā palāta)

2025. gada 11. decembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 9. panta 1. punkts – Jēdziens "nodokļa maksātājs" – Saskaņā ar civiltiesībām iedibinātas komercsabiedrības, kurai nav juridiskas personas statusa, dalībnieki – 193. pants – Tā nodokļa maksātāja noteikšana, kuram ir jāmaksā nodoklis

Lietā C-796/23

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa, Čehijas Republika) iesniegusi ar 2023. gada 29. novembra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2023. gada 21. decembrī, tiesvedībā

Česká síť s. r. o.

pret

Odvolací finanční ředitelství,

TIESA (desmitā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs J. Pasers [*J. Passer*], tiesneši D. Gracijs [*D. Gratsias*] un B. Smulderss [*B. Smulders*] (referents),

ģenerāladvokāte: J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

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

– Čehijas valdības vārdā – *L. Březinová*, *M. Smolek* un *J. Vláčil*, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vārdā – *M. Herold* un *J. Hradil*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2025. gada 3. jūlija tiesas sēdē,

* Tiesvedības valoda – čehu.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 2013. gada 22. jūlija Direktīvu 2013/43/ES (OV 2013, L 201, 4. lpp.) (turpmāk tekstā – "Direktīva 2006/112"), 9. panta 1. punktu un 193. pantu.

2 Šis lūgums iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Česká síť s. r. o.*, saskaņā ar Čehijas tiesībām dibinātu komercsabiedrību, un *Odvolací finanční ředitelství* (Apelācijas finanšu direkcija, Čehijas Republika) par šai sabiedrībai adresētu rīkojumu samaksāt summas, kas maksājamas kā pievienotās vērtības nodoklis (PVN), kā arī naudas sodu, pamatojoties uz to, ka tai kā "izraudzītai dalībniecei" esot jāmaksā šis nodoklis par pakalpojumiem, ko šajā dalībvalstī reģistrētiem klientiem sniedz uzņēmumi, ar kuriem tā ir sadarbojusies un kuri kopā ar to ietilpst tajā pašā "sabiedrībā" Čehijas civiltiesību izpratnē.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkts formulēts šādi:

""Nodokļa maksātājs" ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību [..] uzskata par "saimniecisku darbību". [..]"

4 Šīs direktīvas 11. pantā paredzēts:

"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."

5 Minētās direktīvas 193. pantā noteikts:

"PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli, izņemot gadījumus, kad saskaņā ar 194. līdz 199.b pantu un 202. pantu nodokli maksā kāda cita persona."

6 Direktīvas 2006/112 287. pantā paredzēts:

"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:

[..]

7) Čehijas Republika: EUR 35 000;

[..]."

Čehijas tiesības

PVN likums

7 Pamatlietas faktu norises laikā *zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty* (Likums Nr. 235/2004 par pievienotās vērtības nodokli; turpmāk tekstā – "PVN likums") bija paredzēts īpašs režīms dalībniekiem "sabiedrībā" *zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník* (Likums Nr. 89/2012, ar ko nosaka Civilkodeksu; turpmāk tekstā – "Civilkodekss") 2716. panta izpratnē.

8 PVN likuma 4.a panta 3. punktā bija noteikts, ka nodokļa maksātāja – kas ir tādas "sabiedrības" Civilkodeksa 2716. panta izpratnē (turpmāk tekstā – "sabiedrība") dalībnieks, kura veic darījumus, kas dod tiesības uz PVN atskaitīšanu, – apgrozījumā ietilpst apgrozījums, ko sasniedzis ne tikai šis nodokļa maksātājs patstāvīgi ārpus "sabiedrības", bet arī "sabiedrība" kopumā.

9 Šā likuma 73. panta 7. punktā bija paredzēts, ka "izraudzītais dalībnieks" izmanto tiesības uz PVN atskaitīšanu attiecībā uz "sabiedrības" darbībā veiktiem ar nodokli apliekamiem darījumiem.

10 Minētā likuma 100. panta 4. punktā bija noteikts, ka PVN maksātājiem, kas ir tās pašas "sabiedrības" dalībnieki, ir pienākums veikt atsevišķu grāmatvedību PVN mērķiem attiecībā uz darbību, kuras dēļ tie ir apvienojušies, un ka šo grāmatvedību attiecībā uz "sabiedrību" veic izraudzītais dalībnieks, kurš "sabiedrības" vārdā izpilda visus pienākumus un izmanto tiesības, kas izriet no šā likuma attiecībā uz citiem dalībniekiem.

Civilkodekss

11 Civilkodeksa 2716. un nākamajos pantos ir ietverti noteikumi, kas reglamentē vienību, kura tiek saukta par "sabiedrību", proti, personu apvienību, kurai nav juridiskas personas statusa.

12 Civilkodeksa 2737. pantā noteikts, ka, pirmkārt, ja dalībnieks kopīgā lietā sadarbojas ar trešo personu, viņš tiek uzskatīts par visu dalībnieku pārstāvi; otrkārt, to, ka dalībnieki ir vienojušies citādi, nevar izvirzīt pret labticīgu trešo personu; treškārt, ja dalībnieks kopīgā lietā sadarbojas ar trešo personu savā paša vārdā, citi dalībnieki var atsaukties uz tiesībām, kas no tā izriet, taču trešā persona ir saistīta tikai ar personu, kura ar to ir sadarbojusies juridiski; un, ceturtkārt, šī tiesību norma nav piemērojama, ja trešā persona zināja, ka dalībnieks rīkojas "sabiedrības" vārdā.

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

13 2017. gadā *Česká síť* sadarbojās ar trim Amerikas Savienotajās Valstīs reģistrētām sabiedrībām, kas darbojas Čehijas Republikā ar filiāļu starpniecību (turpmāk tekstā – "attiecīgās filiāles").

14 *Česká síť* un attiecīgās filiāles sniedza pakalpojumus gala klientiem, galvenokārt nodrošinot tiem pieslēgumus internetam. Katra no šīm filiālēm sadarbojās ar pašas klientiem savā vārdā un 2017. gadā reģistrēja ieņēmumus no šiem pakalpojumiem.

15 *Česká síť* vienīgais dalībnieks parakstīja līgumu dokumentus attiecīgo filiāļu vārdā un tajos tostarp norādīja *Česká síť* kontaktinformāciju, it īpaši interneta vietni un e-pasta adresi. Turklāt 2009. un 2010. gadā šī sabiedrība šīm filiālēm bez atlīdzības bija nodevusi vairāk nekā 170 savu klientu. Tā minētajām filiālēm nodrošināja nepieciešamo infrastruktūru un pati iegādājās gala klientiem nepieciešamos interneta pieslēgumus. Visiem klientiem pieslēgums internetam tika nodrošināts, izmantojot vienu un to pašu piekļuves punktu. Attiecīgās filiāles Čehijas Republikā nav deklarējušas nekādu materiālu vai nemateriālu īpašumu, ne arī darbaspēka izmaksas.

16 2020. gada novembrī *Finanční úřad pro Plzeňský kraj* (Plzeņas Finanšu pārvalde, Čehijas Republika) izdeva *Česká síť* divpadsmit paziņojumus par nodokļa maksājuma apmēra precizēšanu attiecībā uz PVN, kas maksājams par ikmēneša taksācijas periodiem no 2017. gada janvāra līdz decembrim. Par katru no šiem periodiem tā noteica maksājamo PVN 30 713 Čehijas kronu (CZK) apmērā, proti, kopā 368 556 CZK, un piesprieda *Česká síť* samaksāt naudas soda kopsummu 73 704 CZK.

17 Šo paziņojumu par nodokļa maksājuma apmēra precizēšanu pamatā bija apsvērums, ka starp *Česká síť* un attiecīgajām filiālēm ir saikne, un tas lika nodokļu administrācijai secināt, ka pastāv "sabiedrība", kuras "izraudzītais dalībnieks" ir *Česká síť*. Šajā ziņā *Česká síť* esot bijis jāmaksā PVN par visu "sabiedrību". Attiecīgi šī administrācija aprēķināja PVN, kas jāmaksā *Česká síť*, summā, kurai uzliek nodokli, iekļaudama gan tās veiktos ar nodokli apliekamos darījumus, gan attiecīgo filiāļu kā "sabiedrības" dalībnieču veiktos ar nodokli apliekamos darījumus.

18 *Česká síť* par šiem paziņojumiem par nodokļu maksājumu apmēra precizēšanu iesniedza apelācijas sūdzību padotības kārtībā, bet šī sūdzība tika noraidīta. Pēc tam tā cēla prasību *Krajský soud v Plzni* (Plzeņas apgabaltiesa, Čehijas Republika), un arī tā tika noraidīta. Visbeidzot tā iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzējtiesā *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa, Čehijas Republika).

19 Pēdējā minētajā tiesā *Česká síť* norādīja, ka īpašais režīms attiecībā uz "sabiedrības" dalībniekiem, kas pamatlietas faktu norises laikā bija paredzēts PVN likumā, ir pretrunā Direktīvai 2006/112, jo šis režīms ļauj nodokļu administrācijai uzskatīt, ka šai sabiedrībai ir jāmaksā PVN ne tikai par savām ar nodokli apliekamajām darbībām, bet arī par attiecīgo filiāļu darbībām, pamatojoties uz to, ka tās tāpat kā *Česká síť* ietilpst tajā pašā "sabiedrībā".

20 Minētā tiesa vispirms norāda, ka šā īpašā režīma mērķis nebija transponēt noteikumus PVN jomā, kas piemērojami "personu grupai" un kas paredzēti Direktīvas 2006/112 11. pantā; turpinot – ka PVN likuma 5.a panta 1. punktā, kurā savukārt bija paredzēts veikt šādu transponēšanu, noteikts, ka grupas dalībnieks nevar vienlaikus būt "sabiedrības" dalībnieks; un visbeidzot – ka nodokļu administrācija nav apgalvojusi, ka *Česká síť* ietilptu šādā grupā minētā 11. panta izpratnē.

21 Iesniedzējtiesa norāda, ka tā uzskata – sadarbība starp *Česká síť* un attiecīgajām filiālēm atbilda prasītajiem kritērijiem, lai to darbības struktūru kvalificētu par "sabiedrību", turklāt šajā ziņā rakstveida līgums nebija nepieciešams.

22 Tomēr šī tiesa apstiprina, ka tā piekrīt *Česká síť* iebildumiem, ciktāl *Česká síť* ieskatā tā neesot bijusi jāuzskata par PVN maksātāju attiecībā uz pakalpojumiem, kas apliekami ar nodokli un ko attiecīgās filiāles sniedz saviem gala klientiem, lai gan saskaņā ar atbilstošajām civiltiesību normām *Česká síť* un minētās filiāles veido vienu "sabiedrību".

23 Turklāt iesniedzējtiesa uzskata, ka jāpārbauda arī apstākļi, kādos ir iesaistījies "sabiedrības" dalībnieks, kurš ir sadarbojies ar gala klientiem saistībā ar tajā izskatāmajiem ar nodokli apliekamajiem darījumiem, jo esot situācijas, kad tikai viens no šādas "sabiedrības" dalībniekiem var iesaistīt visus dalībniekus.

24 Tā tas it īpaši esot gadījumā, kad šāds dalībnieks ievēro Civilkodeksa 2737. panta 1. punktā paredzēto kārtību, proti, ja tas kopīgā lietā rīkojas kā visu dalībnieku pilnvarnieks un pamatojoties uz to izsniegtu pilnvarojumu, un tas nozīmē, ka tas rīkojas visu dalībnieku vārdā un interesēs un ka tā rīcība tiem uzliek solidāras saistības saskaņā ar šā kodeksa 2736. pantu.

25 Šajā gadījumā, runājot par veidu, kādā "sabiedrības" dalībnieces juridiskās personas, kas darbojas ar attiecīgo filiāļu starpniecību, izmantojot šīs filiāles, ir sadarbojušās ar gala klientiem, iesniedzējtiesa norāda, ka pēdējās minētās ir rīkojušās savā vārdā un pakalpojumu sniegšanas līgumus ir noslēgušas tās pašas, nevis *Česká síť*. Tam, ka līguma dokumentos esot bijusi ietverta noteikta tās kontaktinformācija, neesot nozīmes, lai identificētu nodokļa maksātāju saistībā ar attiecīgajiem ar nodokli apliekamajiem darījumiem.

26 No administratīvās lietas materiāliem turklāt neizrietot, ka attiecīgās filiāles ar gala klientiem noslēgtos līgumos vai darījumos ar tiem būtu pieminējušas *Česká síť* tādējādi, ka tā būtu norādīta kā dalībnieks.

27 Šādos apstākļos *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai ar Direktīvu 2006/112, it īpaši ar 9. panta 1. punktu un 193. pantu, ir saderīga situācija, kad – pamatojoties uz īpašiem valsts tiesību aktiem PVN jomā "sabiedrībām" (personu apvienībām bez juridiskas personas statusa) – tā dēvētajam "izraudzītajam dalībniekam" ir jāmaksā PVN par visu "sabiedrību", lai gan saistībā ar pakalpojumu sniegšanu ar gala klientu sadarbojies cits dalībnieks?

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

Par prejudiciālo jautājumu

28 Ar prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkts un 193. pants jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā paredzēts, ka kāds no tādas saskaņā ar civiltiesībām iedibinātas komercsabiedrības dalībniekiem, kurai nav no tās biedriem nošķirtas juridiskas personas statusa un kura sniedz ar nodokli apliekamus pakalpojumus, proti, tā dēvētais "izraudzītais dalībnieks", tiek uzskatīts par personu, kurai jāmaksā PVN par citu šīs sabiedrības dalībnieku sniegtajiem ar nodokli apliekamajiem

pakalpojumiem, lai gan tie saistībā ar šo pakalpojumu sniegšanu ir sadarbojušies ar to gala klientiem, un vai šajā ziņā ir nozīme tam, ka, lai to izdarītu, šie citi dalībnieki ir atkāpušies no civiltiesību normām par minētās sabiedrības pārstāvību attiecībās ar trešām personām, pašu vārdā sadarbojoties ar to gala klientiem.

29 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Direktīvas 2006/112 9. pantā lietotais formulējums, it īpaši vārds "jebkura", nozīmē, ka jēdziena "nodokļu maksātājs" definīcija ir plaša un ir vērsta uz patstāvīgumu saimnieciskās darbības veikšanā, tādējādi par PVN maksātāju ir uzskatāma jebkura persona, kas objektīvi izpilda šajā tiesību normā paredzētos kritērijus, proti, fiziska vai juridiska persona, publiska vai privāta persona, kā arī vienības, kam nav juridiskas personas statusa (spriedums, 2023. gada 16. februāris, *DGRFP Cluj*, C-519/21, EU:C:2023:106, 69. punkts un tajā minētā judikatūra).

30 Lai noteiktu, kas ir uzskatāms par PVN "maksātāju" par attiecīgajiem ar nodokli apliekamiem darījumiem, jāpārbauda, kas ir veicis minēto saimniecisko darbību patstāvīgi. Proti, patstāvības kritērijs attiecas uz jautājumu par attiecīgā darījuma saistību ar konkrētu personu vai vienību, turklāt garantējot, ka pircējs var īstenot savas iespējamās atskaitīšanas tiesības juridiski droši (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2023. gada 16. februāris, *DGRFP Cluj*, C-519/21, EU:C:2023:106, 70. punkts un tajā minētā judikatūra).

31 Šajā ziņā no pastāvīgās judikatūras izriet, ka jāpārbauda, vai attiecīgā persona veic saimniecisko darbību savā vārdā, savās interesēs un pati ar savu atbildību un vai tā uzņemas ekonomisko risku, kas saistīts ar tās darbību veikšanu (spriedums, 2023. gada 16. februāris, *DGRFP Cluj*, C-519/21, EU:C:2023:106, 71. punkts un tajā minētā judikatūra).

32 No Tiesas judikatūras arī izriet, ka tad, ja persona viena pati iesaistās attiecībās ar trešām personām, rīkojoties savā vārdā un savās interesēs un viena pati uzņemoties ekonomisko risku, kas saistīts ar attiecīgajiem ar nodokli apliekamajiem darījumiem, tas, ka tā ir noslēgusi līgumu, kurā tā attiecībās ar trešām personām ir norādīta kā tāda, kas rīkojas visu līgumpartneru vai ar šo līgumu izveidotās vienības vārdā, nevar ietekmēt tās nodokļa maksātāja statusu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 16. septembris, *Valstybinė mokesčių inspekcija* (Līgums par kopīgu darbību), C-312/19, EU:C:2020:711, 43.–47. punkts).

33 Turklāt, pat ja pierādīta cieša sadarbība starp vairākiem uzņēmumiem, tas nav pietiekami, lai apšaubītu to neatkarību Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta izpratnē. Sadarbības veida izvēle izriet no šo uzņēmumu organizācijas izvēles un pati par sevi neļauj secināt, ka uzņēmumi savu darbību neveic patstāvīgi vai ka tie neuzņemas ekonomisko risku, kas saistīts ar to saimniecisko darbību (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 12. oktobris, *Nigl* u.c., C-340/15, EU:C:2016:764, 31. un 32. punkts).

34 Lai gan šajā gadījumā iesniedzējtiesai, kurai vienīgajai ir kompetence novērtēt faktus, ir jānosaka, ņemot vērā iepriekš atgādināto judikatūru, vai aplūkotās vienības, proti, attiecīgās filiāles, jāuzskata par tādām, kas "patstāvīgi" veic attiecīgo saimniecisko darbību, Tiesas, kurai ir jāsniedz iesniedzējtiesai lietderīgas atbildes, kompetencē ir dot norādes, kas izriet no pamatlietas materiāliem, kā arī no tai iesniegtajiem rakstveida apsvērumiem un kas ļautu šai tiesai pieņemt nolēmumu konkrētajā lietā, kuru tā izskata (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2023. gada 16. februāris, *DGRFP Cluj*, C-519/21, EU:C:2023:106, 72. un 73. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

35 Šajā ziņā no iesniedzējtiesas sniegtajiem paskaidrojumiem izriet, ka tā uzskata – pamatlietas faktu norises laikā, piemērojot atbilstošās civiltiesību normas, *Česká síť* un attiecīgās filiāles bija jāuzskata par kādas "sabiedrības", proti, saskaņā ar civiltiesībām dibinātas komercsabiedrības, kurai nav nošķirtas juridiskas personas statusa, dalībniekiem, jo, lai nonāktu pie šāda vērtējuma, nebija nepieciešams, lai pastāvētu rakstveida līgums.

36 Līdz ar to šī tiesa uzskata, ka saskaņā ar PVN likuma noteikumiem, kuros ir paredzēts īpašs režīms attiecībā uz šādiem dalībniekiem un kuri bija piemērojami pamatlietas faktu norises laikā, *Česká síť* kā "sabiedrības" "izraudzītajam dalībniekam" bija PVN "maksātāja" statuss Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta izpratnē ne tikai attiecībā uz saviem ar nodokli apliekamajiem pakalpojumiem, bet arī uz citu "sabiedrības" dalībnieku sniegtajiem pakalpojumiem un tai atbilstoši šīs direktīvas 193. pantam bija jāmaksā PVN, kas maksājams par visu šo pakalpojumu sniegšanu.

37 Minētā tiesa turklāt norāda, ka šī īpašā režīma, kāds tas pamatlietas faktu norises laikā bija paredzēts PVN likumā, mērķis nebija transponēt Direktīvas 2006/112 11. pantu un ka nodokļu administrācija turklāt nav atsaukusies uz šo valsts tiesību normu, ar kurām veikta transponēšana, piemērojamību, lai gan tā konstatējusi vairākus faktus, no kuriem, šķiet, izriet, ka *Česká síť* un attiecīgās filiāles bija savstarpēji cieši saistītas finansiālā, saimnieciskā un organizatoriskā ziņā minētā 11. panta 1. punkta izpratnē.

38 Tomēr jākonstatē, kā secinājumu 34.–38. punktā būtībā norādījusi arī ģenerāladvokāte, ka, ņemot vērā šīs ciešās saiknes, nešķiet, ka var izslēgt, ka, piemērojot valsts noteikumus, ar kuriem transponēts Direktīvas 2006/112 11. pants, šajā gadījumā *Česká síť* un attiecīgās filiāles varētu uzskatīt par vienu nodokļa maksātāju, lai gan tās ir juridiski pastāvīgas, ja vien tiktu pierādīts, ka pārdošanas darījumu sadalījums starp šīm četrām sabiedrībām, kuras visas, šķiet, tieši vai netieši kontrolē *Česká síť* vienīgais dalībnieks, izriet no pilnīgi mākslīgas struktūras, kas ir ļaunprātīga izmantošana. Šāda konstatējuma sekas būtu tādas, ka Direktīvas 2006/112 287. panta 7. punktā attiecībā uz Čehijas Republiku paredzētais atbrīvojums nebūtu piemērojams, ja minēto sabiedrību kopējais apgrozījums pārsniegtu šajā tiesību normā paredzēto robežvērtību.

39 Ja šo konstatējumu nevar izdarīt, iesniedzējtiesai, ņemot vērā šā sprieduma 29.–33. punktā atgādināto judikatūru, būs jāizvērtē, kam – *Česká síť* vai attiecīgajām filiālēm – ir PVN maksātāja statuss Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta izpratnē attiecībā uz šo filiāļu sniegtajiem ar nodokli apliekamajiem pakalpojumiem. Šis statuss pienākas minētajām filiālēm, ja tiek pierādīts, ka tās šos pakalpojumus ir sniegušas, rīkojoties patstāvīgi no *Česká síť*. Tā tas būtu, ja tiktu konstatēts, ka minētās filiāles attiecīgo saimniecisko darbību ir veikušas savā vārdā, savās interesēs un pašas ar savu atbildību un ja tās uzņemas ar šo darbību veikšanu saistīto ekonomisko risku.

40 Šajā ziņā, ievērojot iesniedzējtiesas sniegtos paskaidrojumus un neskarot šīs tiesas veicamo pārbaudi, ņemot vērā visus pamatlietā nozīmīgos faktus, jākonstatē, ka, lai gan *Česká síť* bija iesaistīta attiecīgo filiāļu pakalpojumu sniegšanas gala klientiem organizēšanā, šķiet, ka šīs filiāles jāuzskata par nodokļa maksātājām attiecībā uz šiem pakalpojumiem.

41 Proti, kā norāda šī tiesa, minētās filiāles pašas saviem gala klientiem sniedza ar nodokli apliekamus pakalpojumus, proti, galvenokārt – pieslēgumus internetam. Katra no šīm filiālēm sniedza šos pakalpojumus savā vārdā un attiecīgajā taksācijas periodā reģistrēja no tiem gūtos ienākumus.

42 Šajā ziņā, ņemot vērā šā sprieduma 33. punktā atgādināto judikatūru, īpaša nozīme ir apstāklim, ka attiecībās ar trešām personām attiecīgās filiāles būtībā ir norādītas kā līgumslēdzējas puses, tieši neminot ne "sabiedrību", ne kādu no tās dalībniekiem, it īpaši *Česká síť*, pat ja līguma dokumentos bija ietverti noteikti elementi, kas *a priori* ļautu netieši identificēt pēdējo minēto.

43 Šā apstākļa nozīmīgums it īpaši rodams tajā, ka tādu kritēriju piemērošanai, kas ļauj identificēt PVN maksātāju saistībā ar tādiem ar nodokli apliekamiem pakalpojumiem, ko sniedz dažādi uzņēmēji, kuri ir patstāvīgi no juridiskā viedokļa, bet ir savstarpēji cieši saistīti finansiālā, saimnieciskā un organizatoriskā ziņā, ir jānodrošina, ka šāda identifikācija ir relatīvi viegli paredzama, kā arī *in fine* [tai jānodrošina] attiecīgo uzņēmēju – trešo personu – tiesiskā drošība, it īpaši, lai tie varētu efektīvi īstenot iespējamās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu juridiski drošā veidā, kā prasa šā sprieduma 30. punktā atgādinātajā judikatūrā nostiprinātais princips.

44 Uz jautājumu par ietekmi, kāda uz atbildi, kas sniedzama uz prejudiciālo jautājumu, varētu būt tam, ka, lai veiktu pamatlietā aplūkotos ar nodokli apliekamos darījumus, attiecīgās filiāles ir novirzījušās no valsts tiesību normām par "sabiedrības" pārstāvību attiecībās ar trešām personām, jo tās ar gala klientu ir sadarbojušās savā vārdā, jāatbild noliedzoši.

45 Proti, tam, ka attiecībās ar trešām personām šīs filiāles nav identificētas atbilstoši "sabiedrības" pārstāvības noteikumiem, kas paredzēti piemērojamajās valsts civiltiesībās, nav nozīmes, lai atbildētu uz jautājumu, vai par šo filiāļu sniegtajiem ar nodokli apliekamajiem pakalpojumiem PVN maksātājs ir *Česká síť* vai tomēr minētās filiāles, bet tā vienīgās sekas ir tādas, ka "sabiedrību" nekādā gadījumā nevar uzskatīt par tādu, kas pati ir sniegusi šos pakalpojumus, un tādējādi tā nevar būt PVN maksātāja attiecībā uz šiem pakalpojumiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 16. septembris, *Valstybinė mokesčių inspekcija* (Līgums par kopīgu darbību), C-312/19, EU:C:2020:711, 45. punkts).

46 Visbeidzot, ja šajā gadījumā nebūtu piemērojams neviens no Direktīvas 2006/112 193. pantā paredzētajiem izņēmumiem – un tas jāpārbauda iesniedzējtiesai –, no šīs tiesību normas izrietētu, ka saistībā ar attiecīgo filiāļu sniegtajiem pakalpojumiem PVN maksātājam arī ir jāmaksā šis nodoklis.

47 No tā jāsecina, ka tad, ja pēc dažādajām pārbaudēm, kas jāveic iesniedzējtiesai, tā uzskatītu, ka saskaņā ar Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punktu un 193. pantu attiecīgās filiāles ir PVN maksātājas attiecībā uz to sniegtajiem ar nodokli apliekamajiem pakalpojumiem, pēdējā minētā tiesību norma nepieļautu, ka, piemērojot tādu valsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā aplūkotais, šis nodoklis tiek uzlikts *Česká síť*, pamatojoties uz to, ka *Česká síť* ir tādas "sabiedrības" "izraudzītais dalībnieks", kurā kā dalībnieces ir iekļautas šīs filiāles.

48 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz prejudiciālo jautājumu jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkts un 193. pants jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā paredzēts, ka kāds no tādas saskaņā ar civiltiesībām iedibinātas komercsabiedrības dalībniekiem, kurai nav no tās biedriem nošķirtas juridiskas personas statusa un kura sniedz ar nodokli apliekamus pakalpojumus, proti, tā dēvētais "izraudzītais dalībnieks", tiek uzskatīts par personu, kurai jāmaksā PVN par citu šīs sabiedrības dalībnieku sniegtajiem ar nodokli apliekamajiem pakalpojumiem, lai gan tie saistībā ar šo pakalpojumu sniegšanu ir sadarbojušies ar to gala klientiem, un šajā ziņā nav nozīmes tam, ka, lai to izdarītu, šie citi dalībnieki ir atkāpušies no civiltiesību normām par minētās sabiedrības pārstāvību attiecībās ar trešām personām, to vārdā sadarbojoties ar to gala klientiem.

Par tiesāšanās izdevumiem

49 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (desmitā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 2013. gada 22. jūlija Direktīvu 2013/43/ES, 9. panta 1. punkts un 193. pants

jāinterpretē tādējādi, ka

tiem ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā paredzēts, ka kāds no tādas saskaņā ar civiltiesībām iedibinātas komercsabiedrības dalībniekiem, kurai nav no tās biedriem nošķirtas juridiskas personas statusa un kura sniedz ar nodokli apliekamus pakalpojumus, proti, tā dēvētais "izraudzītais dalībnieks", tiek uzskatīts par personu, kurai jāmaksā PVN par citu šīs sabiedrības dalībnieku sniegtajiem ar nodokli apliekamajiem pakalpojumiem, lai gan tie saistībā ar šo pakalpojumu sniegšanu ir sadarbojušies ar to gala klientiem, un šajā ziņā nav nozīmes tam, ka, lai to izdarītu, šie citi dalībnieki ir atkāpušies no civiltiesību normām par minētās sabiedrības pārstāvību attiecībās ar trešām personām, to vārdā sadarbojoties ar to gala klientiem.

[Paraksti]