ARREST VAN HET HOF (Tiende kamer)

11 december 2025*

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 9, lid 1 – Begrip belastingplichtige – Vennoten van een civielrechtelijke vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid – Artikel 193 – Bepaling van de tot voldoening van de btw gehouden belastingplichtige”

In zaak C-796/23,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Nejvyšší správní soud (hoogste bestuursrechter, Tsjechië) bij beslissing van 29 november 2023, ingekomen bij het Hof op 21 december 2023, in de procedure

Česká síť s. r. o.

tegen

Odvolací finanční ředitelství,

wijst

HET HOF (Tiende kamer),

samengesteld als volgt: J. Passer, kamerpresident, D. Gratsias en B. Smulders (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– Česká síť s. r. o., vertegenwoordigd door V. Křivánek, advokát,

– de Tsjechische regering, vertegenwoordigd door L. Březinová, M. Smolek en J. Vláčil als gemachtigden,

* Procestaal: Tsjechisch.

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Herold en J. Hradil als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 3 juli 2025,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 9, lid 1, en artikel 193 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2013/43/EU van de Raad van 22 juli 2013 (PB 2013, L 201, blz. 4).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Česká síť s. r. o., een handelsvennootschap naar Tsjechisch recht, en de Odvolací finanční ředitelství (kamer van beroep van de belastingdienst, Tsjechië) over een aan Česká síť gericht bevel tot betaling van de uit hoofde van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) verschuldigde bedragen en van een geldboete, op grond dat Česká síť als „aangewezen vennoot” gehouden is tot voldoening van deze belasting over diensten die zijn verleend aan in Tsjechië gevestigde klanten door ondernemingen waarmee zij heeft samengewerkt en die deel uitmaken van dezelfde „vennootschap” in de zin van het Tsjechische burgerlijk recht.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 luidt als volgt:

„Als ‚belastingplichtige’ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als ‚economische activiteit’ worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter [...].”

4 Artikel 11 van deze richtlijn bepaalt:

„Na raadpleging van het raadgevend Comité voor de [btw] kan elke lidstaat personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd zijn en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aanmerken.

Een lidstaat die de in de eerste alinea bedoelde mogelijkheid toepast, kan alle maatregelen vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking met gebruikmaking van deze bepaling te voorkomen.”

5 Artikel 193 van deze richtlijn luidt:

„De btw is verschuldigd door de belastingplichtige die een belastbare goederenlevering of een belastbare dienst verricht, behalve in de gevallen waarin de belasting uit hoofde van de artikelen 194 tot en met 199 ter en artikel 202 door een andere persoon verschuldigd is.”

6 Artikel 287 van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„De lidstaten die na 1 januari 1978 zijn toegetreden, kunnen een vrijstelling van belasting toekennen aan belastingplichtigen met een jaarlijkse omzet die ten hoogste gelijk is aan de tegenwaarde in de nationale munteenheid van de volgende bedragen tegen de op de dag van hun toetreding geldende omrekeningskoers:

[...]

7) Tsjechië: EUR 35 000;

[...]”

Tsjechisch recht

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

7 Ten tijde van de feiten van het hoofdgeding omvatte de zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (wet nr. 235/2004 inzake de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wet”) een bijzondere regeling voor vennoten van een „vennootschap” in de zin van artikel 2716 van de zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (wet nr. 89/2012 betreffende het burgerlijk wetboek; hierna ook: „burgerlijk wetboek”).

8 § 4a, lid 3, van deze wet bepaalde dat de omzet van een belastingplichtige vennoot van een „vennootschap” in de zin van § 2716 van het burgerlijk wetboek (hierna: „„vennootschap””) die handelingen verricht waarvoor recht op aftrek van btw bestaat, niet alleen de omzet omvat die deze persoon op zelfstandige basis buiten de „vennootschap” heeft behaald, maar ook de omzet van de „vennootschap” in haar geheel.

9 § 73, lid 7, van de btw-wet bepaalde dat het recht op aftrek van de btw ten aanzien van de belastbare handelingen die in het kader van de activiteiten van een „vennootschap” werden verricht, werd uitgeoefend door de „aangewezen vennoot”.

10 § 100, lid 4, van deze wet bepaalde dat de btw-plichtigen die vennoot waren van dezelfde „vennootschap”, verplicht waren om voor btw-doeleinden een afzonderlijke boekhouding te voeren over de activiteiten waarvoor zij zich hadden verenigd, en dat deze boekhouding namens de „vennootschap” werd gevoerd door de aangewezen vennoot die voor rekening van de „vennootschap” alle verplichtingen nakwam en alle rechten uitoefende die voor de andere vennoten uit deze wet voortvloeiden.

Občanský zákoník

11 De §§ 2716 en volgende van de občanský zákoník, het Tsjechische burgerlijk wetboek, bevatten de regels die de entiteit beheersen die bekendstaat als „vennootschap”, dat wil zeggen een verband van personen zonder rechtspersoonlijkheid.

12 § 2737 van het burgerlijk wetboek bepaalt ten eerste dat een vennoot die in een gemeenschappelijke zaak met een derde handelt, wordt aangemerkt als gemachtigde van alle vennoten; ten tweede dat indien de vennoten anders overeenkomen, dat niet kan worden tegengeworpen aan een derde die te goeder trouw handelt; ten derde dat indien een vennoot in een gemeenschappelijke zaak in eigen naam met een derde handelt, de andere vennoten zich kunnen beroepen op de daaruit voortvloeiende rechten, en de betrokken derde niettemin uitsluitend gebonden is ten opzichte van degene die in juridisch opzicht met hem heeft gehandeld; en ten vierde dat deze bepaling niet van toepassing is wanneer de derde wist dat de vennoot voor rekening van de „vennootschap” handelde.

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

13 In de loop van 2017 heeft Česká síť samengewerkt met drie in de Verenigde Staten gevestigde vennootschappen die in Tsjechië actief zijn via filialen (hierna: „betrokken filialen”).

14 Česká síť en de betrokken filialen hebben diensten verricht voor eindgebruikers die hoofdzakelijk bestonden in het aanbieden van internetverbindingen. Elk van deze filialen handelde met zijn eigen klanten en in eigen naam en heeft in 2017 inkomsten uit deze diensten geboekt.

15 De enig vennoot van Česká síť heeft de overeenkomsten namens de betrokken filialen ondertekend en daarin onder meer bepaalde contactgegevens van Česká síť vermeld, met name haar internetsite en haar elektronische adres. Daarnaast heeft Česká síť in de jaren 2009 en 2010 meer dan 170 van haar afnemers kosteloos overgedragen aan de betrokken filialen. Zij heeft die filialen de noodzakelijke infrastructuur geleverd en zelf de nodige internetverbindingen voor de eindgebruikers ingekocht. Alle afnemers waren via hetzelfde toegangspunt op het internet aangesloten. De betrokken filialen hebben in Tsjechië geen materiële of immateriële activa en geen loonkosten opgegeven.

16 In november 2020 heeft de Finanční úřad pro Plzeňský kraj (belastingdienst Plzeň, Tsjechië) ter attentie van Česká síť twaalf naheffingsaanslagen uitgevaardigd voor de btw verschuldigd voor de belastingtijdvakken januari tot en met december 2017. Voor elk van deze belastingtijdvakken heeft de Finanční úřad pro Plzeňský kraj de verschuldigde btw vastgesteld op een bedrag van 30 713 Tsjechische kroon (CZK), in totaal dus 368 556 CZK. Daarnaast heeft deze dienst Česká síť een boete van in totaal 73 704 CZK opgelegd.

17 Deze naheffingsaanslagen waren gebaseerd op de overweging dat tussen Česká síť en de betrokken filialen banden bestonden op grond waarvan de belastingdienst tot de slotsom is gekomen dat er sprake was van een „vennootschap” waarvan Česká síť de „aangewezen vennoot” was. Uit dien hoofde was Česká síť gehouden tot voldoening van de btw voor de gehele „vennootschap”. Bijgevolg heeft deze dienst de door Česká síť verschuldigde btw aldus berekend dat de maatstaf van heffing daarvan zowel de door Česká síť verrichte belastbare handelingen als de belastbare handelingen van de betrokken filialen, als vennoten van de „vennootschap”, omvatte.

18 Česká síť heeft tegen deze naheffingsaanslagen administratief beroep ingesteld, dat is afgewezen. Vervolgens heeft zij beroep ingesteld bij de Krajský soud v Plzni (rechter in eerste aanleg Plzeň, Tsjechië), dat is verworpen. Ten slotte heeft Česká síť cassatieberoep ingesteld bij de Nejvyšší správní soud (hoogste bestuursrechter, Tsjechië), de verwijzende rechter.

19 Voor de Nejvyšší správní soud heeft Česká síť aangevoerd dat de bijzondere regeling voor vennoten van een „vennootschap” die ten tijde van de feiten van het hoofdgeding in de btw-wet was opgenomen, in strijd was met richtlijn 2006/112, aangezien de belastingdienst op grond van deze regeling kon besluiten dat Česká síť gehouden was tot voldoening van de btw over niet alleen haar eigen belastbare handelingen, maar ook over de belastbare handelingen van de betrokken filialen, op grond dat Česká síť en deze filialen deel uitmaakten van een en dezelfde „vennootschap”.

20 De verwijzende rechter zet uiteen dat deze bijzondere regeling niet tot doel had de btw-regels die van toepassing zijn op een „groep personen” in de zin van artikel 11 van richtlijn 2006/112 om te zetten; dat § 5a, lid 1, van de btw-wet, die als omzettingsregeling was bedoeld, bepaalde dat een groepslid niet tegelijkertijd vennoot van een „vennootschap” kan zijn; en dat de belastingdienst niet heeft gesteld dat Česká síť deel uitmaakte van een dergelijke groep in de zin van dat artikel 11.

21 De verwijzende rechter overweegt dat de samenwerking tussen Česká síť en de betrokken filialen voldeed aan de criteria om de structuur van hun activiteiten te kwalificeren als een „vennootschap”. Een schriftelijke overeenkomst was daarvoor niet noodzakelijk.

22 Hij verklaart echter de reserves van Česká síť te onderschrijven, aangezien Česká síť volgens hem niet had mogen worden beschouwd als degene die is gehouden tot voldoening van de btw over de belastbare diensten die de betrokken filialen ten behoeve van hun eindafnemers hebben verricht, ook al vormden Česká síť en die filialen op grond van de relevante civielrechtelijke regels één enkele „vennootschap”.

23 Voorts is de verwijzende rechter van oordeel dat ook de omstandigheden moeten worden onderzocht waarin de vennoot van de „vennootschap” die in het kader van de litigieuze belastbare handelingen met de eindafnemers heeft gehandeld, is opgetreden, aangezien er situaties bestaan waarin één van de vennoten van een dergelijke „vennootschap” alle vennoten kan binden.

24 Dat is met name het geval wanneer een vennoot optreedt overeenkomstig § 2737, lid 1, van het burgerlijk wetboek, dat wil zeggen wanneer hij optreedt in een gemeenschappelijke zaak in de hoedanigheid van gemachtigde van alle vennoten, krachtens een door hen verstrekte volmacht. Dat betekent dat hij optreedt in naam en voor rekening van alle vennoten en dat de andere vennoten overeenkomstig § 2736 van het burgerlijk wetboek hoofdelijk aansprakelijk zijn voor zijn handelingen.

25 Wat in casu de wijze betreft waarop de rechtspersonen die de vennoten van de „vennootschap” zijn, en die via de betrokken filialen opereren, door tussenkomst van deze filialen met de eindgebruikers hebben gehandeld, merkt de verwijzende rechter op dat deze filialen in eigen naam hebben gehandeld en dat de dienstverleningsovereenkomsten door hen en niet door Česká síť zijn gesloten. Het feit dat de contractuele documentatie bepaalde contactgegevens van Česká síť bevatte, is niet van invloed op de vaststelling van de belastingplichtige voor de litigieuze belastbare handelingen.

26 Uit het administratieve dossier volgt ook niet dat de betrokken filialen in de overeenkomsten met de eindgebruikers of in de betrekkingen met hen Česká síť hebben vermeld op een manier die haar voorstelt als een vennoot.

27 Onder deze omstandigheden heeft de Nejvyšší správní soud de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„Is het verenigbaar met richtlijn 2006/112 [...], in het bijzonder met artikel 9, lid 1, en artikel 193 ervan, dat een ‚aangewezen vennoot' krachtens een bijzondere nationale [btw-regeling] voor ‚vennootschappen' (uit personen bestaande associaties zonder rechtspersoonlijkheid) belasting voor de gehele vennootschap verschuldigd is, hoewel in het kader van de verleende diensten een andere vennoot ten aanzien van de eindverbruiker is opgetreden?

Is de verenigbaarheid van deze situatie met de genoemde richtlijn afhankelijk van het antwoord op de vraag of die andere vennoot de regels inzake de vertegenwoordiging van de vennootschap heeft overtreden en in eigen naam jegens de eindverbruiker is opgetreden?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

28 Met zijn prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 9, lid 1, en artikel 193 van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling die bepaalt dat een van de vennoten van een civielrechtelijke vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid die onderscheiden is van die van haar vennoten en die belastbare diensten verricht, de „aangewezen vennoot” genoemd, wordt beschouwd als de tot voldoening van de btw gehouden persoon met betrekking tot de belastbare diensten die door de andere vennoten van die vennootschap worden verricht, terwijl zij degenen zijn die voor de verrichting van die diensten met hun eindafnemers hebben gehandeld, en of het in dat verband van belang is dat deze andere vennoten daartoe zijn afgeweken van de civielrechtelijke regels inzake de vertegenwoordiging van die vennootschap in de betrekkingen met derden door in eigen naam jegens hun eindafnemers op te treden.

29 Volgens vaste rechtspraak wordt het begrip „belastingplichtige” door de in artikel 9 van richtlijn 2006/112 gebruikte bewoordingen – met name „eenieder” – ruim gedefinieerd, met de nadruk op de zelfstandigheid in de uitoefening van een economische activiteit, in die zin dat alle natuurlijke personen en – zowel publiekrechtelijke als privaatrechtelijke – rechtspersonen alsook entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid die objectief gezien de criteria van die bepaling vervullen, als btw-plichtigen worden beschouwd (arrest van 16 februari 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, punt 69 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30 Om te bepalen wie moet worden beschouwd als „belastingplichtige” voor bepaalde belastbare handelingen, moet worden nagegaan wie de betrokken economische activiteit zelfstandig heeft uitgeoefend. Het criterium van zelfstandigheid betreft namelijk de vraag aan welke concrete persoon of entiteit de handeling in kwestie moet worden toegerekend, waarbij bovendien moet worden gewaarborgd dat de afnemer rechtszekerheid heeft met betrekking tot de uitoefening van zijn eventuele recht op aftrek (zie in die zin arrest van 16 februari 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, punt 70 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 Uit vaste rechtspraak volgt dat daarvoor moet worden nagegaan of de betrokken persoon een economische activiteit in eigen naam, voor eigen rekening en onder zijn eigen verantwoordelijkheid verricht, en of hij het aan die activiteit verbonden economische risico draagt (arrest van 16 februari 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, punt 71 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 Uit de rechtspraak van het Hof volgt eveneens dat wanneer een persoon in de betrekkingen met derden alleen handelt, in eigen naam en voor eigen rekening, en als enige het aan de betrokken belastbare handelingen verbonden economische risico draagt, de omstandigheid dat hij een overeenkomst heeft gesloten waarin hij is aangewezen als persoon die in de betrekkingen met derden namens alle overeenkomstsluitende personen of de bij die overeenkomst opgerichte entiteit handelt, geen invloed kan hebben op zijn hoedanigheid van belastingplichtige [zie in die zin arrest van 16 september 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Overeenkomst voor een gezamenlijke activiteit), C-312/19, EU:C:2020:711, punten 43-47].

33 Bovendien volstaat zelfs nauwe samenwerking tussen meerdere ondernemingen niet om hun zelfstandigheid in de zin van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 ter discussie te stellen. In welke vorm ondernemingen hun samenwerking gieten is namelijk een organisatorische keuze van die ondernemingen. Enkel op grond daarvan kan niet worden geconcludeerd dat deze ondernemingen hun activiteiten niet zelfstandig verrichten of dat zij niet het aan hun economische activiteit verbonden economische risico dragen (zie in die zin arrest van 12 oktober 2016, Nigl e.a., C-340/15, EU:C:2016:764, punten 31 en 32).

34 In casu is het weliswaar aan de verwijzende rechter, die bij uitsluiting bevoegd is om de feiten te beoordelen, om in het licht van de hierboven aangehaalde rechtspraak te bepalen of de betrokken entiteiten, te weten de filialen, moeten worden geacht de betrokken economische activiteit „zelfstandig” uit te oefenen, maar het Hof, dat deze rechter een nuttig antwoord moet geven, is bevoegd om op basis van het dossier van het hoofdgeding en de ingediende schriftelijke opmerkingen aanwijzingen te geven die de verwijzende rechter in staat stellen uitspraak te doen in het concrete geschil dat hem is voorgelegd (zie in die zin arrest van 16 februari 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, punten 72 en 73 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35 In dat verband komt uit de toelichting van de verwijzende rechter naar voren dat hij van oordeel is dat Česká síť en de betrokken filialen ten tijde van de feiten van het hoofdgeding op grond van de toepasselijke civielrechtelijke regels moesten worden beschouwd als vennoten van één enkele „vennootschap”, dat wil zeggen een civielrechtelijke vennootschap zonder eigen rechtspersoonlijkheid, en dat een schriftelijke overeenkomst niet nodig is om dat oordeel te kunnen vellen.

36 Volgens de verwijzende rechter had Česká síť, als „aangewezen vennoot” van een „vennootschap” uit hoofde van de bijzondere wettelijke btw-regeling voor dergelijke vennoten die ten tijde van de feiten van het hoofdgeding van toepassing was, derhalve de hoedanigheid van „belastingplichtige” voor de btw in de zin van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112, niet alleen voor de door haarzelf verrichte belastbare diensten, maar ook voor de diensten die door de andere vennoten van de „vennootschap” waren verricht, en was Česká síť overeenkomstig artikel 193 van deze richtlijn de persoon die gehouden was tot voldoening van de btw over al deze dienstverrichtingen.

37 Deze rechter merkt voorts op dat die bijzondere regeling die ten tijde van de feiten van het hoofdgeding in de btw-wet was opgenomen, niet strekte tot omzetting van artikel 11 van richtlijn 2006/112 en dat de belastingdienst ook niet heeft gesteld dat de regels van nationaal recht tot

omzetting daarvan van toepassing zijn. De verwijzende rechter noemt echter een reeks feiten waaruit voort lijkt te vloeien dat Česká síť en de betrokken filialen financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden waren in de zin van artikel 11, lid 1.

38 Niettemin moet worden vastgesteld dat niet kan worden uitgesloten dat Česká síť en de betrokken filialen, gelet op deze nauwe banden, in casu op grond van de nationale regels ter omzetting van artikel 11 van richtlijn 2006/112 als één enkele belastingplichtige kunnen worden behandeld, ofschoon zij juridisch gezien zelfstandig zijn, indien wordt aangetoond dat de verdeling van de omzet tussen deze vier vennootschappen, die ogenschijnlijk alle direct of indirect door de enig vennoot van Česká síť worden gecontroleerd, voortvloeit uit een zuiver kunstmatige constructie die misbruik oplevert, zoals ook de advocaat-generaal in de punten 34 tot en met 38 van haar conclusie in wezen heeft opgemerkt. Dat zou tot gevolg hebben dat de belastingvrijstelling voor de Tsjechische Republiek van artikel 287, punt 7, van richtlijn 2006/112 niet meer van toepassing is zodra de gezamenlijke omzet van deze vennootschappen de in deze bepaling genoemde drempelwaarde overschrijdt.

39 Indien dat niet kan worden vastgesteld, is het aan de verwijzende rechter om in het licht van de in de punten 29 tot en met 33 van dit arrest aangehaalde rechtspraak te bepalen wie van Česká síť of de betrokken filialen met betrekking tot de door die filialen verrichte belastbare diensten de hoedanigheid van belastingplichtige voor de btw in de zin van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 heeft. Die hoedanigheid komt toe aan de filialen als vast komt te staan dat zij deze diensten onafhankelijk van Česká síť hebben verricht. Dat is het geval als vast komt te staan dat deze filialen de betrokken economische activiteit in eigen naam, voor eigen rekening en onder eigen verantwoordelijkheid hebben verricht en als zij het daaraan verbonden economische risico dragen.

40 In het licht van de uiteenzetting van de verwijzende rechter en onder voorbehoud van verificatie door die rechter tegen de achtergrond van alle relevante feiten van het hoofdgeding moet worden vastgesteld dat het – ondanks de betrokkenheid van Česká síť bij de organisatie van de verlening van diensten aan de eindgebruikers door de betrokken filialen – die filialen zijn die moeten worden beschouwd als de belastingplichtigen voor de btw over die diensten.

41 Zoals deze rechter uiteenzet, hebben deze filialen namelijk belastbare diensten verricht ten behoeve van hun eigen eindafnemers, die hoofdzakelijk bestonden in het aanbieden van internetverbindingen. Elk filiaal verrichtte deze diensten in eigen naam en boekte in het betrokken belastingjaar de opbrengsten ervan.

42 In dat verband is het in het licht van de in punt 33 van dit arrest aangehaalde rechtspraak van bijzonder belang dat de betrokken filialen zich in hun betrekkingen met derden in wezen hebben gepresenteerd zonder direct de „vennootschap” of een van de vennoten ervan (in het bijzonder Česká síť) als de partij bij de overeenkomst te noemen, ook al bevatte de contractuele documentatie bepaalde gegevens aan de hand waarvan Česká síť a priori indirect kon worden geïdentificeerd.

43 Het belang van deze omstandigheid is in het bijzonder daarin gelegen dat de toepassing van de criteria aan de hand waarvan de btw-plichtige kan worden geïdentificeerd in de context van de verrichting van belastbare diensten door verschillende marktdeelnemers die juridisch gezien zelfstandig zijn, maar financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden, moet waarborgen dat een dergelijke identificatie relatief eenvoudig te voorzien is en uiteindelijk de rechtszekerheid van de betrokken derde marktdeelnemers moet garanderen, vooral zodat die

derden daadwerkelijk rechtszekerheid hebben met betrekking tot de uitoefening van hun eventuele recht op aftrek, zoals het beginsel vereist dat is verankerd in de in punt 30 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte rechtspraak.

44 De vraag of het voor het antwoord op de prejudiciële vraag van belang is dat de betrokken filialen met het oog op de belastbare handelingen die in het hoofdgeding aan de orde zijn, zijn afgeweken van de nationale regels voor de vertegenwoordiging van de „vennootschap” in de betrekkingen met derden door in eigen naam jegens hun eindafnemers op te treden, moet ontkennend worden beantwoord.

45 Dat deze filialen in de betrekkingen met derden niet hebben gehandeld overeenkomstig de regels voor de vertegenwoordiging van een „vennootschap” in het toepasselijke nationale burgerlijk recht is namelijk niet van belang voor het antwoord op de vraag wie van Česká síť of de betrokken filialen gehouden is tot voldoening van de btw over de belastbare diensten die door deze filialen zijn verleend, maar heeft enkel tot gevolg dat de „vennootschap” in geen geval kan worden geacht zelf deze diensten te hebben verleend, zodat zij met betrekking tot deze diensten niet de hoedanigheid van belastingplichtige voor de btw kan hebben [zie in die zin arrest van 16 september 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Overeenkomst voor een gezamenlijke activiteit), C-312/19, EU:C:2020:711, punt 45].

46 Tot slot, indien geen van de in artikel 193 van richtlijn 2006/112 bedoelde uitzonderingen in casu toepassing vindt – wat de verwijzende rechter moet nagaan – volgt uit deze bepaling dat de belastingplichtige voor de btw met betrekking tot de diensten die door de betrokken filialen zijn verleend, ook de persoon is die tot voldoening van de btw is gehouden.

47 Indien de verwijzende rechter na de verificaties die hij moet verrichten tot de slotsom komt dat de betrokken filialen overeenkomstig artikel 9, lid 1, en artikel 193 van richtlijn 2006/112 gehouden zijn tot voldoening van de btw over de door hen verleende belastbare diensten, verzet artikel 193 van richtlijn 2006/112 zich er derhalve tegen dat de btw met toepassing van een nationale regeling zoals in het hoofdgeding aan de orde aan Česká síť wordt opgelegd omdat zij de „aangewezen vennoot” is van een „vennootschap” waarvan deze filialen vennoten zijn.

48 Gelet op een en ander moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord dat artikel 9, lid 1, en artikel 193 van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling die bepaalt dat een van de vennoten van een civielrechtelijke vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid die onderscheiden is van die van haar vennoten en die belastbare diensten verricht, de „aangewezen vennoot” genoemd, wordt beschouwd als de tot voldoening van de btw gehouden persoon met betrekking tot de belastbare diensten die door de andere vennoten van die vennootschap worden verricht, terwijl zij degenen zijn die voor de verrichting van die diensten met hun eindafnemers hebben gehandeld, en dat het in dat verband niet van belang is dat deze andere vennoten daartoe zijn afgeweken van de civielrechtelijke regels inzake de vertegenwoordiging van die vennootschap in de betrekkingen met derden door in eigen naam jegens hun eindafnemers op te treden.

Kosten

49 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Tiende kamer) verklaart voor recht:

Artikel 9, lid 1, en artikel 193 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2013/43/EU van de Raad van 22 juli 2013,

moeten aldus worden uitgelegd dat

zij zich verzetten tegen een nationale regeling die bepaalt dat een van de vennoten van een civielrechtelijke vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid die onderscheiden is van die van haar vennoten en die belastbare diensten verricht, de „aangewezen vennoot” genoemd, wordt beschouwd als de tot voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde gehouden persoon met betrekking tot de belastbare diensten die door de andere vennoten van die vennootschap worden verricht, terwijl zij degenen zijn die voor de verrichting van die diensten met hun eindafnemers hebben gehandeld, en dat het in dat verband niet van belang is dat deze andere vennoten daartoe zijn afgeweken van de civielrechtelijke regels inzake de vertegenwoordiging van die vennootschap in de betrekkingen met derden door in eigen naam jegens hun eindafnemers op te treden.

ondertekeningen