Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 11 grudnia 2025 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 9 ust. 1 – Pojęcie „podatnika” – Wspólnicy spółki cywilnej nieposiadającej osobowości prawnej – Artykuł 193 – Ustalenie podatnika zobowiązanego do zapłaty podatku

W sprawie C-796/23

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny, Republika Czeska) postanowieniem z dnia 29 listopada 2023 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 21 grudnia 2023 r., w postępowaniu:

Česká síť s.r.o.

przeciwko

Odvolací finanční ředitelství,

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

w składzie: J. Passer, prezes izby, D. Gratsias i B. Smulders (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Česká síť s. r. o. – V. Křivánek, advokát,

– w imieniu rządu czeskiego – L. Březinová, M. Smolek oraz J. Vláčil, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – M. Herold oraz J. Hradil, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzeczniczki generalnej na posiedzeniu w dniu 3 lipca 2025 r.,

* Język postępowania: czeski.

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 9 ust. 1 i art. 193 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2013/43/UE z dnia 22 lipca 2013 r. (Dz.U. 2013, L 201, s. 4) (zwanej dalej „dyrektywą 2006/112”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Česká síť s. r. o., spółką handlową prawa czeskiego, a Odvolací finanční ředitelství (dyrekcją odwoławczą ds. finansów, Republika Czeska) w przedmiocie skierowanego do tej spółki nakazu zapłaty kwot należnych z tytułu podatku od wartości dodanej (VAT) oraz grzywny ze względu na to, że spółka ta jest zobowiązana do zapłaty tego podatku jako „wyznaczony wspólnik” w odniesieniu do usług świadczonych na rzecz klientów mających siedzibę w tym państwie członkowskim przez przedsiębiorstwa, które wraz z nią należą do tej samej „spółki” w rozumieniu czeskiego prawa cywilnego.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 ma następujące brzmienie:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców […]”.

4 Artykuł 11 tej dyrektywy przewiduje:

„Po konsultacji z komitetem doradczym ds. [VAT] każde państwo członkowskie może uznać za jednego podatnika osoby mające siedzibę na terytorium tego samego państwa członkowskiego, które będąc niezależnymi pod względem prawnym, są ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym.

Państwo członkowskie korzystające z możliwości przewidzianej w akapicie pierwszym może przyjąć wszelkie niezbędne środki, aby zapobiec uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania poprzez wykorzystanie tego przepisu”.

5 Artykuł 193 przywołanej dyrektywy stanowi:

„Każdy podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług obowiązany jest do zapłaty VAT, z wyjątkiem sytuacji, gdy do zapłaty VAT zobowiązana jest inna osoba, w przypadkach, o których mowa w art. 194–199b i art. 202”.

6 Artykuł 287 dyrektywy 2006/112 przewiduje:

„Państwa członkowskie, które przystąpiły do Wspólnoty po 1 stycznia 1978 r., mogą przyznać zwolnienie podatnikom, których roczny obrót nie jest większy niż równowartość w walucie krajowej następujących kwot zgodnie z kursem wymiany w dniu ich przystąpienia:

[…]

7) Republika Czeska: 35 000 EUR;

[…]”.

Prawo czeskie

Ustawa o VAT

7 W czasie zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ustawa nr 235/2004 o podatku od wartości dodanej, zwana dalej „ustawą o VAT”) przewidywała szczególny system dotyczący wspólników „spółki” w rozumieniu § 2716 zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (ustawy nr 89/2012 – kodeks cywilny, zwanej dalej „kodeksem cywilnym”).

8 Artykuł 4a ust. 3 ustawy o VAT stanowił, że obrót podatnika będącego wspólnikiem „spółki” w rozumieniu § 2716 kodeksu cywilnego (zwanej dalej „spółką”), która dokonuje transakcji dających prawo do odliczenia VAT, obejmuje obrót osiągnięty nie tylko przez tego podatnika samodzielnie poza „spółką”, lecz również przez całą „spółkę”.

9 Paragraf 73 ust. 7 tej ustawy stanowił, że w odniesieniu do transakcji podlegających opodatkowaniu dokonywanych do celów działalności „spółki” prawo do odliczenia VAT jest wykonywane przez „wyznaczonego wspólnika”.

10 Paragraf 100 ust. 4 tej ustawy stanowił, że podatnicy VAT, którzy są wspólnikami tej samej „spółki”, są obowiązani prowadzić odrębną ewidencję do celów VAT w zakresie działalności, w związku z którą przystąpili do spółki, oraz że ewidencja ta jest prowadzona na rzecz „spółki” przez wyznaczonego wspólnika, który w imieniu „spółki” wykonuje wszelkie obowiązki i korzysta z praw, które wynikają z tej ustawy dla pozostałych wspólników.

Kodeks cywilny

11 Kodeks cywilny w § 2716 i nast. zawiera zasady regulujące podmiot zwany „spółką”, czyli stowarzyszenie osób nieposiadające osobowości prawnej.

12 Paragraf 2737 kodeksu cywilnego stanowi, po pierwsze, że jeżeli wspólnik podejmuje działanie we wspólnej sprawie z osobą trzecią, uznaje się go za pełnomocnika wszystkich wspólników, po drugie, okoliczność, że wspólnicy uzgodnili inaczej, nie może być powoływana wobec osoby trzeciej działającej w dobrej wierze, po trzecie, jeżeli wspólnik działał we własnym imieniu we wspólnej sprawie z osobą trzecią, pozostali wspólnicy mogą korzystać z wynikających z tego

praw, osoba trzecia jest jednak zobowiązana jedynie wobec tego, kto dokonywał z nią czynności prawnych, a po czwarte, przepis ten nie ma zastosowania, jeżeli osoba trzecia wiedziała, że wspólnik działa na rzecz „spółki”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

13 W 2017 r. Česká síť współpracowała z trzema spółkami mającymi siedzibę w Stanach Zjednoczonych i prowadzącymi działalność w Republice Czeskiej za pośrednictwem oddziałów (zwanych dalej „odnośnymi oddziałami”).

14 Česká síť i odnośne oddziały świadczyły usługi na rzecz klientów końcowych polegające głównie na świadczeniu na ich rzecz dostępu do Internetu. Każdy z tych oddziałów zajmował się własnymi klientami i we własnym imieniu i w ciągu 2017 r. wykazał dochody osiągnięte z tych usług.

15 Jedyny wspólnik Česká síť podpisywał dokumentację umowną w imieniu odnośnych oddziałów, podając przy tym niektóre dane kontaktowe spółki Česká síť, w szczególności jej stronę internetową i adres poczty elektronicznej. Ponadto w latach 2009 i 2010 spółka ta przeniosła też bezpłatnie do tych oddziałów ponad 170 swoich dotychczasowych klientów. Zapewniała ona tym oddziałom niezbędną infrastrukturę i sama nabywała niezbędne łącza internetowe dla klientów końcowych. Wszyscy klienci byli podłączeni do Internetu za pośrednictwem tego samego punktu dostępu. Odnośne oddziały nie deklarowały w Republice Czeskiej żadnych aktywów materialnych ani niematerialnych, ani kosztów wynagrodzeń.

16 W listopadzie 2020 r. Finanční úřad pro Plzeňský kraj (urząd skarbowy dla kraju pilzeńskiego, Republika Czeska) wydał dwanaście decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego skierowanych do Česká síť, dotyczących VAT należnego za miesięczne okresy rozliczeniowe od stycznia do grudnia 2017 r. Za każdy z tych okresów określił on należny VAT w wysokości 30 713 koron czeskich (CZK), czyli łącznie 368 556 CZK, i nałożył na Česká síť grzywnę w łącznej wysokości 73 704 CZK.

17 Te decyzje określające wysokość zobowiązania podatkowego opierały się na stwierdzeniu, że między Česká síť a odnośnymi oddziałami istniały powiązania, które doprowadziły organ podatkowy do stwierdzenia istnienia „spółki”, której Česká síť była „wyznaczonym wspólnikiem”. Z tego tytułu spółka ta była zobowiązana do zapłaty VAT w odniesieniu do całej „spółki”. Organ ten obliczył zatem kwotę VAT należnego od Česká síť, włączając do jego podstawy opodatkowania zarówno transakcje podlegające opodatkowaniu dokonane przez Česká síť, jak i transakcje dokonane przez odnośne oddziały jako wspólników „spółki”.

18 Česká síť złożyła od tych decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego odwołanie administracyjne, które zostało oddalone. Następnie wniosła ona skargę do Krajský soud v Plzni (sądu okręgowego w Pilznie, Republika Czeska), która to skarga została oddalona. Wreszcie wniosła ona skargę kasacyjną do Nejvyšší správní soud (najwyższego sądu administracyjnego, Republika Czeska), który jest sądem odsyłającym.

19 Przed tym ostatnim sądem Česká síť podniosła, że szczególny system dotyczący wspólników „spółki” zawarty w ustawie o VAT w czasie zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym był sprzeczny z dyrektywą 2006/112, ponieważ system ten umożliwił organom podatkowym uznanie, że jest ona zobowiązana do zapłaty VAT nie tylko w odniesieniu do swojej

własnej działalności podlegającej opodatkowaniu, lecz również w odniesieniu do działalności odnośnych oddziałów, ze względu na to, że stanowią one, podobnie jak ona, część tej samej „spółki”.

20 Sąd ten wyjaśnia przede wszystkim, że ten szczególny system nie miał na celu transpozycji przepisów dotyczących VAT mających zastosowanie do „grupy osób” przewidzianych w art. 11 dyrektywy 2006/112, następnie, że § 5a ust. 1 ustawy o VAT, który miał na celu dokonanie takiej transpozycji, przewidywał, iż członek grupy nie może być jednocześnie wspólnikiem „spółki”, i wreszcie – że organ podatkowy nie twierdził, iż Česká síť należała do takiej grupy w rozumieniu owego art. 11.

21 Sąd odsyłający wskazuje, że według jego uznania współpraca między Česká síť a odnośnymi oddziałami spełniała kryteria wymagane do zakwalifikowania struktury ich działalności jako „spółki”, przy czym istnienie pisemnej umowy nie jest w tym względzie konieczne.

22 Sąd ten twierdzi jednak, że podziela zastrzeżenia Česká síť w zakresie, w jakim jego zdaniem spółka ta nie powinna była zostać uznana za zobowiązaną do zapłaty VAT z tytułu podlegających opodatkowaniu usług świadczonych przez odnośne oddziały na rzecz ich klientów końcowych, niezależnie od faktu, że na podstawie właściwych przepisów prawa cywilnego Česká síť i rzeczone oddziały stanowiły jedną „spółkę”.

23 Ponadto sąd odsyłający uważa, że należy również zbadać okoliczności, w jakich działał wspólnik „spółki”, który występował wobec klientów końcowych w ramach rozpatrywanych przed tym sądem transakcji podlegających opodatkowaniu, ponieważ istnieją sytuacje, w których tylko jeden ze wspólników takiej „spółki” może zaciągnąć zobowiązania w imieniu wszystkich wspólników.

24 Jest tak w szczególności w przypadku, gdy taki wspólnik zastosuje się do sposobu postępowania przewidzianego w § 2737 ust. 1 kodeksu cywilnego, a mianowicie gdy działa we wspólnej sprawie jako pełnomocnik wszystkich wspólników i na podstawie pełnomocnictwa z ich strony, co oznacza, że działa on w imieniu i na rzecz wszystkich wspólników, a jego działania wiążą tych wspólników solidarnie, zgodnie z § 2736 tego kodeksu.

25 Tymczasem, co się tyczy w niniejszej sprawie sposobu, w jaki osoby prawne stowarzyszone w „spółce”, działające poprzez odnośne oddziały, występowały wobec klientów końcowych za ich pośrednictwem, sąd odsyłający stwierdza, że oddziały te działały we własnym imieniu i że umowy o świadczenie usług były zawierane przez nie, a nie przez Česká síť. Okoliczność, że dokumentacja umowna zawierała pewne dane kontaktowe tej spółki, nie ma wpływu na identyfikację podatnika w odniesieniu do spornych transakcji podlegających opodatkowaniu.

26 Z akt postępowania administracyjnego nie wynika zresztą, aby w umowach zawartych z klientami końcowymi lub w kontaktach z nimi odnośne oddziały wymieniły Česká síť w sposób, który można by przyrównać do wskazania jej jako wspólnika.

27 W tych okolicznościach Nejvyšší správní soud (naczelny sąd administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy sytuacja, w której na podstawie szczególnych przepisów krajowych dotyczących [VAT] dla tak zwanych »spółek« (stowarzyszeń osób nieposiadających osobowości prawnej) do zapłaty podatku w odniesieniu do całej »spółki« jest zobowiązany tak zwany »wyznaczony wspólnik«, mimo że inny wspólnik występował wobec klienta końcowego w związku ze świadczeniem usług, jest zgodna z dyrektywą 2006/112 […], a w szczególności z art. 9 ust. 1 i art. 193 tej dyrektywy?

Czy zgodność tej sytuacji z dyrektywą 2006/112 zależy od tego, czy ów inny wspólnik przekroczył zasady działania w sprawach »spółki« i występował wobec klienta końcowego we własnym imieniu?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

28 Poprzez swoje pytanie prejudycjalne sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 9 ust. 1 i art. 193 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, które przewidują, iż jednego ze wspólników spółki cywilnej nieposiadającej osobowości prawnej odrębnej od osobowości prawnej swoich członków i świadczącego usługi podlegające opodatkowaniu, zwanego „wyznaczonym wspólnikiem”, uważa się za osobę zobowiązaną do zapłaty VAT od podlegających opodatkowaniu usług świadczonych przez innych wspólników tej spółki, nawet jeśli to oni występowali wobec swoich klientów końcowych w związku ze świadczeniem tych usług, oraz czy ma w tym względzie znaczenie to, że w tym celu ci inni wspólnicy odeszli od przepisów prawa cywilnego dotyczących reprezentacji wspomnianej spółki w stosunkach z osobami trzecimi, zawierając umowy ze swymi klientami końcowymi we własnym imieniu.

29 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zwroty użyte w art. 9 dyrektywy 2006/112, a w szczególności sformułowanie „każda osoba”, nadają pojęciu „podatnika” szerokie znaczenie, wskazujące na samodzielność prowadzenia działalności gospodarczej, w tym sensie, że wszelkie osoby, fizyczne lub prawne, tak prawa publicznego, jak i prywatnego, a także jednostki pozbawione osobowości prawnej, które obiektywnie spełniają kryteria zawarte w tym przepisie, należy uznać za podatników VAT (wyrok z dnia 16 lutego 2023 r., DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, pkt 69 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 W celu ustalenia, kogo powinno uznać się za „podatnika” VAT w odniesieniu do określonych transakcji podlegających opodatkowaniu, należy zbadać, kto samodzielnie prowadził odnośną działalność gospodarczą. Kryterium samodzielności dotyczy bowiem kwestii możliwości połączenia danej transakcji z konkretną osobą lub podmiotem przy jednoczesnym zagwarantowaniu możliwości pewnego pod względem prawnym skorzystania przez nabywcę z ewentualnie przysługującego mu prawa do odliczenia (zob. podobnie wyrok z dnia 16 lutego 2023 r., DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, pkt 70 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że w tym celu należy sprawdzić, czy dana osoba wykonuje działalność gospodarczą we własnym imieniu, na własny rachunek i własną odpowiedzialność oraz czy ponosi ona związane z prowadzeniem tej działalności ryzyko gospodarcze (zob. wyrok z dnia 16 lutego 2023 r., DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, pkt 71 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 Z orzecznictwa Trybunału wynika również, że w przypadku gdy osoba występuje samodzielnie w stosunkach z osobami trzecimi, działając we własnym imieniu i na własny rachunek i ponosząc ryzyko gospodarcze związane z rozpatrywanymi transakcjami podlegającymi opodatkowaniu, nie może mieć wpływu na jej status podatnika okoliczność, że zawarła ona umowę wskazującą ją jako działającą w stosunkach z osobami trzecimi w imieniu wszystkich kontrahentów lub podmiotu utworzonego przez tę umowę [zob. podobnie wyrok z dnia 16 września 2020 r., Valstybinė mokesčių inspekcija (Umowa o wspólnym przedsięwzięciu), C-312/19, EU:C:2020:711, pkt 43–47].

33 Ponadto dowiedzione istnienie nawet ścisłej współpracy między kilkoma przedsiębiorstwami nie wystarczy do podważenia ich samodzielności w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112. Wybór rodzaju współpracy stanowi bowiem decyzję dotyczącą sposobu organizacji tych przedsiębiorstw i sam w sobie nie pozwala stwierdzić, że nie prowadzą one działalności samodzielnie lub że nie ponoszą ryzyka gospodarczego związanego ze swą działalnością gospodarczą (zob. podobnie wyrok z dnia 12 października 2016 r., Nigl i in., C-340/15, EU:C:2016:764, pkt 31, 32).

34 O ile w niniejszej sprawie do sądu odsyłającego, który jako jedyny jest właściwy do dokonania oceny okoliczności faktycznych, należy ustalenie w świetle przypomnianego powyżej orzecznictwa, czy rozpatrywane podmioty, a mianowicie odnośne oddziały, należy uznać za prowadzące „samodzielną” działalność gospodarczą, o tyle Trybunał, do którego zwrócono się o udzielenie temu sądowi użytecznych odpowiedzi, jest właściwy do udzielenia wskazówek opartych na aktach sprawy w postępowaniu głównym oraz na przedłożonych mu uwagach na piśmie, które umożliwią owemu sądowi wydanie orzeczenia w rozpatrywanej przez niego konkretnej sprawie (zob. podobnie wyrok z dnia 16 lutego 2023 r., DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, pkt 72, 73 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 W tym względzie z wyjaśnień przedstawionych przez sąd odsyłający wynika, że uważa on, iż w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym na podstawie właściwych przepisów prawa cywilnego Česká síť i odnośne oddziały należało uznać za wspólników jednej „spółki”, a mianowicie spółki cywilnej nieposiadającej odrębnej osobowości prawnej, przy czym istnienie pisemnej umowy nie jest konieczne do dokonania tej oceny.

36 W związku z tym zdaniem tego sądu na mocy przewidujących szczególny system dotyczący takich wspólników przepisów ustawy o VAT mających zastosowanie w czasie zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym Česká síť, jako „wyznaczony wspólnik” „spółki”, miała status „podatnika” VAT w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 nie tylko w odniesieniu do świadczenia przez nią własnych usług podlegających opodatkowaniu, lecz również w odniesieniu do usług świadczonych przez innych wspólników „spółki”, i była zobowiązana do zapłaty VAT należnego od wszystkich tych usług na podstawie art. 193 tej dyrektywy.

37 Wspomniany sąd stwierdza ponadto, że ten szczególny system, przewidziany w ustawie o VAT w czasie zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, nie miał na celu transpozycji art. 11 dyrektywy 2006/112 i że organ podatkowy nie powołał się zresztą na stosowanie przepisów prawa krajowego dokonujących tej transpozycji, chociaż wskazał szereg okoliczności faktycznych, z których wydaje się wynikać, że Česká síť i odnośne oddziały były ze sobą ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym w rozumieniu tego art. 11 ust. 1.

38 Należy jednak stwierdzić, że – jak zauważyła również w istocie rzeczniczka generalna w pkt 34–38 opinii – nie wydaje się, aby można było wykluczyć, iż ze względu na te ścisłe powiązania stosowanie przepisów krajowych transponujących art. 11 dyrektywy 2006/112 mogłoby w niniejszej sprawie pozwolić na traktowanie Česká síť i odnośnych oddziałów jako jednego podatnika, niezależnie od okoliczności, że są one niezależne pod względem prawnym, gdyby wykazano, że podział sprzedaży pomiędzy te cztery spółki, z których wszystkie wydają się być kontrolowane, bezpośrednio lub pośrednio, przez jedynego wspólnika Česká síť, wynika z czysto sztucznej struktury, stanowiącej nadużycie. Takie stwierdzenie skutkowałoby tym, że zwolnienie przewidziane w art. 287 pkt 7 dyrektywy 2006/112 dla Republiki Czeskiej nie miałoby zastosowania, ponieważ łączny obrót tych spółek przekraczałby próg przewidziany w tym przepisie.

39 Jeżeli nie można dokonać tego stwierdzenia, do sądu odsyłającego będzie należało ustalenie, w świetle orzecznictwa przypomnianego w pkt 29–33 niniejszego wyroku, czy to Česká síť, czy odnośne oddziały mają status podatnika VAT w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 w odniesieniu do podlegających opodatkowaniu usług świadczonych przez te oddziały. Status ten przysługuje tym ostatnim, jeżeli zostanie wykazane, że świadczyły one te usługi, działając w sposób niezależny wobec Česká síť. Będzie tak w przypadku, jeżeli zostanie wykazane, że wspomniane oddziały prowadziły daną działalność gospodarczą we własnym imieniu, na własny rachunek i na własną odpowiedzialność, oraz jeżeli ponoszą one związane z prowadzeniem tej działalności ryzyko gospodarcze.

40 W tym względzie należy stwierdzić, w świetle wyjaśnień przedstawionych przez sąd odsyłający i z zastrzeżeniem dokonania przez ten sąd weryfikacji w świetle wszystkich istotnych okoliczności faktycznych sporu w postępowaniu głównym, że pomimo udziału Česká síť w organizacji świadczenia przez odnośne oddziały usług na rzecz klientów końcowych wydaje się, że to właśnie te oddziały należy uznać za podatników w odniesieniu do tych usług.

41 Jak bowiem wskazuje ten sąd, wspomniane oddziały świadczyły usługi podlegające opodatkowaniu na rzecz swych własnych klientów końcowych, które to usługi polegały głównie na dostarczaniu połączeń internetowych. Każdy z tych oddziałów świadczył te usługi we własnym imieniu i rejestrował w danym roku podatkowym uzyskane z tego tytułu dochody.

42 W tym względzie, w świetle orzecznictwa przypomnianego w pkt 33 niniejszego wyroku, szczególne znaczenie ma okoliczność, że w stosunkach z osobami trzecimi odnośne oddziały występowały zasadniczo bez wskazywania bezpośrednio „spółki” lub jednego z jej wspólników, w szczególności, jako umawiającej się strony, nawet jeśli dokumenty umowne zawierały pewne elementy pozwalające a priori na zidentyfikowanie Česká síť w sposób pośredni.

43 Waga tej okoliczności polega w szczególności na tym, że zastosowanie kryteriów umożliwiających identyfikację podatnika do celów VAT w kontekście świadczenia usług podlegających opodatkowaniu przez różne podmioty, które są niezależne z prawnego punktu widzenia, lecz są ściśle ze sobą powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym, powinno zapewnić, by taka identyfikacja była stosunkowo łatwo przewidywalna, a także, in fine, zapewnić pewność prawa zainteresowanych podmiotów trzecich, przede wszystkim po to, by podmioty te mogły skutecznie wykonywać swoje ewentualne prawo do odliczenia w sposób pewny pod względem prawnym, jak tego wymaga zasada ustanowiona w orzecznictwie przypomnianym w pkt 30 niniejszego wyroku.

44 Co do kwestii wpływu, jaki na odpowiedź wymaganą na pytanie prejudycjalne może mieć okoliczność, że w celu dokonania transakcji podlegających opodatkowaniu rozpatrywanych w postępowaniu głównym odnośne oddziały odeszły od przepisów prawa krajowego dotyczących reprezentowania „spółki” w stosunkach z osobami trzecimi, ponieważ występowały wobec klientów końcowych w swoim własnym imieniu, to należy mu zaprzeczyć.

45 Okoliczność, że oddziały te nie pojawiły się w stosunkach z osobami trzecimi zgodnie z zasadami reprezentacji „spółki” przewidzianymi w mającym zastosowanie krajowym prawie cywilnym, nie ma bowiem znaczenia dla udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy to Česká síť, czy rzeczone oddziały są zobowiązane do zapłaty VAT z tytułu podlegających opodatkowaniu usług świadczonych przez te same oddziały, lecz skutkuje jedynie tym, że nie można w żadnym wypadku uznać, iż „spółka” sama świadczyła te usługi, a zatem nie może ona mieć statusu podatnika VAT w odniesieniu do tych usług [zob. podobnie wyrok z dnia 16 września 2020 r., Valstybinė mokesčių inspekcija (Umowa o wspólnym przedsięwzięciu), C-312/19, EU:C:2020:711, pkt 45].

46 Wreszcie o ile w niniejszej sprawie żaden z wyjątków przewidzianych w art. 193 dyrektywy 2006/112 nie znajdował zastosowania, czego zweryfikowanie należy do sądu odsyłającego, o tyle z przepisu tego wynika, że podatnik VAT w odniesieniu do usług świadczonych przez odnośne oddziały jest również zobowiązany do zapłaty tego podatku.

47 Należy z tego wywnioskować, że gdyby po przeprowadzeniu różnych czynności sprawdzających przez sąd odsyłający sąd ten uznał, iż zgodnie z art. 9 ust. 1 i art. 193 dyrektywy 2006/112 odnośne oddziały są zobowiązane do zapłaty VAT w odniesieniu do świadczonych przez siebie usług podlegających opodatkowaniu, to ten ostatni przepis sprzeciwiałby się temu, aby na podstawie przepisów krajowych takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym podatek ten został nałożony na Česká síť na tej podstawie, że spółka ta jest „wyznaczonym wspólnikiem” „spółki”, której wspólnikiem są owe oddziały.

48 W świetle powyższych rozważań na pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć, że art. 9 ust. 1 i art. 193 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, które przewidują, iż jednego ze wspólników spółki cywilnej nieposiadającej osobowości prawnej odrębnej od osobowości prawnej swoich członków i świadczącego usługi podlegające opodatkowaniu, zwanego „wyznaczonym wspólnikiem”, uważa się za osobę zobowiązaną do zapłaty VAT od podlegających opodatkowaniu usług świadczonych przez innych wspólników tej spółki, nawet jeśli to oni występowali wobec swoich klientów końcowych w związku ze świadczeniem tych usług, oraz że w tym względzie nie ma znaczenia okoliczność, że w tym celu ci inni wspólnicy odeszli od przepisów prawa cywilnego dotyczących reprezentacji wspomnianej spółki w stosunkach z osobami trzecimi, zawierając umowy ze swymi klientami końcowymi we własnym imieniu.

W przedmiocie kosztów

49 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (dziesiąta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 9 ust. 1 i art. 193 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2013/43/UE z dnia 22 lipca 2013 r.,

należy interpretować w ten sposób, że:

stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, które przewidują, iż jednego ze wspólników spółki cywilnej nieposiadającej osobowości prawnej odrębnej od osobowości prawnej swoich członków i świadczącego usługi podlegające opodatkowaniu, zwanego „wyznaczonym wspólnikiem”, uważa się za osobę zobowiązaną do zapłaty podatku od wartości dodanej od podlegających opodatkowaniu usług świadczonych przez innych wspólników tej spółki, nawet jeśli to oni występowali wobec swoich klientów końcowych w związku ze świadczeniem tych usług, oraz że w tym względzie nie ma znaczenia okoliczność, że w tym celu ci inni wspólnicy odeszli od przepisów prawa cywilnego dotyczących reprezentacji wspomnianej spółki w stosunkach z osobami trzecimi, zawierając umowy ze swymi klientami końcowymi we własnym imieniu.

Podpisy