Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (desiata komora)

z 11. decembra 2025*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 9 ods. 1 – Pojem ‚zdaniteľná osoba‘ – Spoločníci spoločnosti podľa občianskeho práva, ktorá nemá právnu subjektivitu – Článok 193 – Určenie zdaniteľnej osoby, ktorá je povinná platiť daň“

Vo veci C-796/23,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Nejvyššího správního soudu (Najvyšší správny súd, Česká republika) z 29. novembra 2023 a doručený Súdnemu dvoru 21. decembra 2023, ktorý súvisí s konaním:

Česká síť s. r. o.

proti

Odvolacímu finančnímu ředitelství,

SÚDNY DVOR (desiata komora),

v zložení: predseda desiatej komory J. Passer, sudcovia D. Gratsias a B. Smulders (spravodajca),

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– Česká síť s. r. o., v zastúpení: V. Křivánek, advokát,

– česká vláda, v zastúpení: L. Březinová, M. Smolek a J. Vláčil, splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: M. Herold a J. Hradil, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 3. júla 2025,

vyhlásil tento

* Jazyk konania: čeština.

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 9 ods. 1 a článku 193 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady 2013/43/EÚ z 22. júla 2013 (Ú. v. EÚ L 201, 2013, s. 4) (ďalej len „smernica 2006/112“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Česká síť s. r. o., ktorá je obchodnou spoločnosťou založenou podľa českého práva, na jednej strane a Odvolacím finančním ředitelstvím (Odvolacie finančné riaditeľstvo, Česká republika) na druhej strane vo veci platobných výmerov adresovaných tejto spoločnosti, ktorými jej bola uložená povinnosť zaplatiť dlžné sumy dane z pridanej hodnoty (DPH), ako aj pokutu z dôvodu, že ako „určený spoločník“ je povinná zaplatiť túto daň, pokiaľ ide o služby, ktoré zákazníkom usadeným v tomto členskom štáte poskytujú podniky, s ktorými spolupracovala a ktoré spolu s ňou údajne patria do tej istej „spoločnosti“ v zmysle českého občianskeho práva.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 9 ods. 1 smernice 2006/112 znie:

„‚Zdaniteľná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

‚Ekonomická činnosť‘ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby…“

4 Článok 11 tejto smernice stanovuje:

„Po porade s poradným výborom pre [DPH] môže každý členský štát považovať za jednu zdaniteľnú osobu osoby usadené na území toho istého členského štátu, ktoré sú síce právne nezávislé, ale súčasne vzájomne úzko prepojené finančnými, ekonomickými a organizačnými väzbami.

Členský štát, ktorý využíva možnosť ustanovenú v prvom odseku, môže prijať akékoľvek opatrenia potrebné na zabránenie daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani prostredníctvom využívania tohto ustanovenia.“

5 Článok 193 uvedenej smernice stanovuje:

„DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytovanie služieb okrem prípadov, keď daň platí iná osoba v prípadoch uvedených v článkoch 194 až 199b a článku 202.“

6 Článok 287 smernice 2006/112 stanovuje:

„Členské štáty, ktoré pristúpili po 1. januári 1978, môžu oslobodiť od dane zdaniteľné osoby, ktorých ročný obrat nie je vyšší ako ekvivalent týchto hodnôt v národnej mene pri prepočítacom kurze platnom v deň ich pristúpenia:

…

7. Česká republika: 35 000 [eur],

…“

České právo

Zákon o DPH

7 V čase skutkových okolností vo veci samej zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (zákon č. 235/2004 Zb., o dani z pridanej hodnoty, ďalej len „zákon o DPH“) obsahoval osobitnú úpravu týkajúcu sa spoločníkov „spoločnosti“ v zmysle § 2716 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (zákon č. 89/2012 Zb., občiansky zákonník, ďalej len „Občiansky zákonník“).

8 Ustanovenie § 4a ods. 3 zákona o DPH stanovovalo, že do obratu zdaniteľnej osoby, ktorá je spoločníkom „spoločnosti“ v zmysle § 2716 Občianskeho zákonníka (ďalej len „spoločnosť“), v rámci ktorej sa uskutočňujú transakcie zakladajúce právo na odpočítanie DPH, sa zahŕňa obrat dosiahnutý nielen touto zdaniteľnou osobou nezávisle mimo „spoločnosti“, ale aj celou „spoločnosťou“.

9 Ustanovenie § 73 ods. 7 tohto zákona stanovovalo, že pokiaľ ide o zdaniteľné transakcie uskutočnené na účely činnosti „spoločnosti“, právo na odpočítanie DPH uplatňuje „určený spoločník“.

10 Ustanovenie § 100 ods. 4 uvedeného zákona stanovovalo, že platitelia DPH, ktorí sú spoločníkmi tej istej „spoločnosti“, sú povinní viesť evidenciu na účely DPH v súvislosti s činnosťou, pre ktorú sa združili, oddelene, a že túto evidenciu vedie za „spoločnosť“ určený spoločník, ktorý na účet „spoločnosti“ plní všetky povinnosti a uplatňuje práva vyplývajúce z toho istého zákona za ostatných spoločníkov.

Občiansky zákonník

11 Občiansky zákonník obsahuje vo svojom § 2716 a nasl. pravidlá upravujúce subjekt, ktorý sa nazýva „spoločnosť“, teda združenie osôb bez právnej subjektivity.

12 Ustanovenie § 2737 Občianskeho zákonníka stanovuje, že po prvé, ak spoločník koná v spoločnej veci s treťou osobou, považuje sa za príkazníka všetkých spoločníkov, po druhé ak si spoločníci dohodnú niečo iné, nemožno to namietať voči tretej osobe, ktorá koná v dobrej viere, po tretie, ak spoločník koná v spoločnej veci s treťou osobou vo vlastnom mene, ostatní spoločníci môžu uplatňovať práva, ktoré z toho vyplývajú, avšak tretia osoba je zaviazaná len vo vzťahu k tomu, kto s ňou právne konal, a po štvrté toto ustanovenie sa neuplatňuje, ak tretia osoba vedela, že spoločník konal na účet „spoločnosti“.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

13 V roku 2017 Česká síť spolupracovala s tromi spoločnosťami so sídlom v Spojených štátoch amerických, ktoré pôsobili v Českej republike prostredníctvom pobočiek (ďalej len „dotknuté pobočky“).

14 Spoločnosť Česká síť a dotknuté pobočky poskytovali služby koncovým zákazníkom, ktoré spočívali najmä v tom, že im poskytovali internetové pripojenie. Každá z týchto pobočiek mala svojich vlastných zákazníkov a konala vo vlastnom mene, pričom v roku 2017 zaznamenala príjmy z týchto služieb.

15 Jediný spoločník spoločnosti Česká síť podpisoval zmluvné dokumenty v mene dotknutých pobočiek a uvádzal v nich najmä niektoré kontaktné údaje spoločnosti Česká síť, najmä jej internetovú stránku a e-mailovú adresu. Okrem toho v rokoch 2009 a 2010 táto spoločnosť bezodplatne previedla na tieto pobočky viac ako 170 svojich zákazníkov. Uvedeným pobočkám poskytovala potrebnú infraštruktúru a sama nakupovala potrebné internetové pripojenia pre koncových zákazníkov. Všetci zákazníci boli pripojení na internet prostredníctvom toho istého prístupového bodu. Dotknuté pobočky nevykazovali v Českej republike žiadny hmotný ani nehmotný majetok a nemali žiadne mzdové náklady.

16 V novembri 2020 Finanční úřad pro Plzeňský kraj (Finančný úrad pre Plzenský kraj, Česká republika) vydal dvanásť dodatočných platobných výmerov adresovaných spoločnosti Česká síť týkajúcich sa splatnej DPH za mesačné zdaňovacie obdobia od januára do decembra 2017. Za každé z týchto období stanovil splatnú DPH vo výške 30 713 českých korún (CZK), teda celkovo 368 556 CZK, a uložil spoločnosti Česká síť povinnosť zaplatiť pokutu v celkovej výške 73 704 CZK.

17 Tieto dodatočné daňové výmery boli založené na domnienke, že medzi spoločnosťou Česká síť a dotknutými pobočkami existovali väzby, ktoré viedli daňovú správu k záveru o existencii „spoločnosti“, ktorej „určeným spoločníkom“ bola Česká síť. Z tohto dôvodu bola táto spoločnosť povinná zaplatiť DPH za celú „spoločnosť“. Táto daňová správa tak vypočítala výšku DPH, ktorú mala Česká síť zaplatiť, tak, že do jej základu dane zahrnula tak zdaniteľné transakcie, ktoré uskutočnila Česká síť, ako aj transakcie uskutočnené dotknutými pobočkami ako spoločníkmi „spoločnosti“.

18 Spoločnosť Česká síť podala proti týmto dodatočným platobným výmerom správnu sťažnosť, ktorá bola zamietnutá. Následne podala žalobu na Krajský soud v Plzni (Krajský súd Plzeň, Česká republika), ktorá bola zamietnutá. Napokon podala kasačnú sťažnosť na Nejvyšší správní soud (Najvyšší správny súd, Česká republika), ktorý je vnútroštátnym súdom, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.

19 Spoločnosť Česká síť pred týmto posledným uvedeným súdom tvrdila, že osobitný režim týkajúci sa spoločníkov „spoločnosti“, ktorý bol v čase skutkových okolností vo veci samej upravený v zákone o DPH, je v rozpore so smernicou 2006/112, keďže tento režim umožnil daňovej správe dospieť k záveru, že táto spoločnosť bola povinná platiť DPH nielen za svoje vlastné zdaniteľné činnosti, ale aj za činnosti dotknutých pobočiek z dôvodu, že tieto pobočky boli rovnako ako ona súčasťou tej istej „spoločnosti“.

20 Uvedený vnútroštátny súd v prvom rade uvádza, že cieľom tohto osobitného režimu nebolo prebrať pravidlá v oblasti DPH uplatniteľné na „skupinu osôb“, ako sú stanovené v článku 11 smernice 2006/112, následne, že § 5a ods. 1 zákona o DPH, ktorý mal za cieľ vykonať takéto prebratie, stanovoval, že člen skupiny nemôže byť zároveň spoločníkom „spoločnosti“, a napokon, že daňová správa netvrdila, že Česká síť bola súčasťou takejto skupiny v zmysle tohto článku 11.

21 Vnútroštátny súd poznamenáva, že sa domnieva, že spolupráca medzi spoločnosťou Česká síť a dotknutými pobočkami spĺňa kritériá potrebné na to, aby štruktúra ich činností bola kvalifikovaná ako „spoločnosť“, pričom existencia písomnej zmluvy nebola v tejto súvislosti potrebná.

22 Tento súd však tvrdí, že súhlasí s výhradami spoločnosti Česká síť, keďže podľa neho nemala byť táto spoločnosť považovaná za osobu povinnú platiť DPH za zdaniteľné služby, ktoré dotknuté pobočky poskytovali svojim koncovým zákazníkom, a to bez ohľadu na skutočnosť, že podľa relevantných pravidiel občianskeho práva Česká síť a uvedené pobočky tvorili jednu „spoločnosť“.

23 Okrem toho sa vnútroštátny súd domnieva, že treba tiež preskúmať okolnosti, za ktorých vystupoval spoločník „spoločnosti“, ktorý rokoval s koncovými zákazníkmi v rámci zdaniteľných transakcií, o ktoré ide v konaní pred ním, keďže existujú situácie, v ktorých môže všetkých spoločníkov zaväzovať len jediný zo spoločníkov takejto „spoločnosti“.

24 Tak je to najmä v prípade, keď takýto spoločník koná v súlade s postupom stanoveným v § 2737 ods. 1 Občianskeho zákonníka, teda ak koná v spoločnej veci ako zástupca všetkých spoločníkov a na základe splnomocnenia z ich strany, čo znamená, že koná v mene a na účet všetkých spoločníkov a že jeho úkony ich solidárne zaväzujú v súlade s § 2736 tohto zákonníka.

25 Pokiaľ však ide v prejednávanej veci o spôsob, akým právnické osoby, ktoré sú spoločníkmi „spoločnosti“, pôsobiace prostredníctvom dotknutých pobočiek, rokovali s koncovými zákazníkmi prostredníctvom týchto pobočiek, vnútroštátny súd uvádza, že tieto pobočky konali vo svojom vlastnom mene a že zmluvy o poskytovaní služieb uzatvárali ony, a nie Česká síť. Skutočnosť, že zmluvné dokumenty obsahovali určité kontaktné údaje tejto poslednej uvedenej spoločnosti, nemá vplyv na účely identifikácie zdaniteľnej osoby v prípade predmetných zdaniteľných transakcií.

26 Zo správneho spisu navyše nevyplýva, že by dotknuté pobočky v zmluvách uzavretých s koncovými zákazníkmi alebo vo vzťahoch s nimi uvádzali spoločnosť Česká síť spôsobom, ktorý by ju označoval ako spoločníka.

27 Za týchto podmienok Nejvyšší správní soud (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„Je v súlade so smernicou 2006/112…, najmä s článkom 9 ods. 1 a článkom 193 tejto smernice, situácia, v ktorej je podľa osobitnej vnútroštátnej úpravy [DPH] pre tzv. spoločnosti (združenia osôb bez právnej subjektivity) tzv. určený spoločník povinný zaplatiť [DPH] za celú ‚spoločnosť‘, aj keď s koncovým zákazníkom o poskytovaní služieb rokoval iný spoločník?

Závisí súlad tejto situácie so smernicou 2006/112 od skutočnosti, či sa tento iný spoločník odchýlil od pravidiel uplatniteľných na konanie v záležitostiach ‚spoločnosti‘ a rokoval s koncovým zákazníkom vo vlastnom mene?“

O prejudiciálnej otázke

28 Svojou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú článok 9 ods. 1 a článok 193 smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že jeden zo spoločníkov spoločnosti podľa občianskeho práva, ktorá nemá

právnu subjektivitu odlišnú od právnej subjektivity jej členov a ktorá poskytuje zdaniteľné služby, nazvaný „určený spoločník“, sa považuje za osobu povinnú platiť DPH za zdaniteľné služby poskytnuté ostatnými spoločníkmi tejto spoločnosti, hoci práve títo ostatní spoločníci rokovali so svojimi koncovými zákazníkmi na účely poskytovania týchto služieb, a či je v tejto súvislosti dôležité, že títo ostatní spoločníci sa na tento účel odchýlili od pravidiel občianskeho práva týkajúcich sa zastupovania uvedenej spoločnosti vo vzťahoch s tretími osobami tým, že so svojimi koncovými zákazníkmi rokovali vo vlastnom mene.

29 Podľa ustálenej judikatúry pojmy použité v článku 9 smernice 2006/112, najmä pojem „každá osoba“, dávajú pojmu „zdaniteľná osoba“ širokú definíciu zameranú na nezávislosť pri výkone ekonomickej činnosti v tom zmysle, že všetky fyzické alebo právnické osoby, tak verejné, ako aj súkromné, ako aj subjekty bez právnej subjektivity, ktoré objektívne spĺňajú kritériá uvedené v tomto ustanovení, sa majú považovať za zdaniteľné osoby na účely DPH (rozsudok zo 16. februára 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, bod 69 a citovaná judikatúra).

30 Na účely určenia, kto sa má považovať za „zdaniteľnú osobu“ na účely DPH v prípade predmetných zdaniteľných transakcií, treba overiť, kto nezávisle vykonával uvedenú ekonomickú činnosť. Kritérium nezávislosti sa totiž týka otázky väzby dotknutej transakcie na konkrétnu osobu alebo subjekt, pričom okrem toho zaručuje, že nadobúdateľ môže vykonať svoje prípadné právo na odpočítanie s právnou istotou (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. februára 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, bod 70 a citovanú judikatúru).

31 Na tento účel z ustálenej judikatúry vyplýva, že treba preskúmať, či dotknutá osoba vykonáva ekonomickú činnosť vo vlastnom mene, na vlastný účet a na vlastnú zodpovednosť a či znáša hospodárske riziko spojené s výkonom týchto činností (rozsudok zo 16. februára 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, bod 71 a citovaná judikatúra).

32 Z judikatúry Súdneho dvora tiež vyplýva, že ak osoba vystupuje sama vo vzťahoch s tretími osobami, pričom koná vo svojom mene a na vlastný účet a sama nesie hospodárske riziko spojené s predmetnými zdaniteľnými transakciami, nemôže mať na jej postavenie ako zdaniteľnej osoby vplyv okolnosť, že uzavrela zmluvu, v ktorej je označená za osobu konajúcu vo vzťahoch s tretími osobami v mene všetkých zmluvných partnerov alebo subjektu vytvoreného touto zmluvou [pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. septembra 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Zmluva o spoločnej činnosti), C-312/19, EU:C:2020:711, body 43 až 47].

33 Okrem toho preukázaná existencia dokonca úzkej spolupráce medzi viacerými podnikmi nemôže stačiť na spochybnenie ich nezávislosti v zmysle článku 9 ods. 1 smernice 2006/112. Voľba druhu spolupráce totiž závisí od voľby v rámci organizácie týchto podnikov a sama osebe neumožňuje dospieť k záveru, že tieto podniky nevykonávajú svoje činnosti nezávisle alebo že neznášajú hospodárske riziko spojené s ich ekonomickou činnosťou (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. októbra 2016, Nigel a i., C-340/15, EU:C:2016:764, body 31 a 32).

34 Hoci v prejednávanej veci prináleží vnútroštátnemu súdu, ktorý má jediný právomoc posúdiť skutkové okolnosti, aby s prihliadnutím na judikatúru pripomenutú vyššie určil, či sa predmetné subjekty, teda dotknuté pobočky, majú považovať za subjekty vykonávajúce predmetnú ekonomickú činnosť „nezávisle“, Súdny dvor, ktorý bol požiadaný, aby tomuto súdu poskytol užitočné odpovede, má právomoc poskytnúť – na základe informácií vyplývajúcich zo spisu vo veci samej, ako aj z písomných pripomienok, ktoré mu boli predložené – vnútroštátnemu súdu

usmernenia, ktoré tomuto súdu umožnia rozhodnúť v konkrétnom spore, ktorý prejednáva (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. februára 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, body 72 a 73, ako aj citovanú judikatúru).

35 V tejto súvislosti z vysvetlení poskytnutých vnútroštátnym súdom vyplýva, že tento súd sa domnieva, že v čase skutkových okolností vo veci samej sa podľa relevantných predpisov občianskeho práva Česká síť a dotknuté pobočky mali považovať za spoločníkov jedinej „spoločnosti“, a to spoločnosti podľa občianskeho práva bez odlišnej právnej subjektivity, pričom na to, aby bolo možné dospieť k tomuto posúdeniu, nebola potrebná existencia písomnej zmluvy.

36 Podľa tohto súdu preto mala Česká síť ako „určený spoločník“ „spoločnosti“ podľa pravidiel zákona o DPH upravujúcich osobitný režim týkajúci sa takýchto spoločníkov, ktoré boli uplatniteľné v čase skutkových okolností vo veci samej, postavenie „zdaniteľnej osoby“ na účely DPH v zmysle článku 9 ods. 1 smernice 2006/112, a to nielen pokiaľ ide o jej vlastné zdaniteľné poskytovanie služieb, ale aj pokiaľ ide o poskytovanie služieb ostatnými spoločníkmi „spoločnosti“, a bola osobou povinnou platiť DPH za všetky tieto služby podľa článku 193 tejto smernice.

37 Uvedený súd okrem toho konštatuje, že tento osobitný režim, tak ako bol stanovený zákonom o DPH v čase skutkových okolností vo veci samej, nemal za cieľ prebrať článok 11 smernice 2006/112 a že daňová správa sa ani neodvolávala na uplatniteľnosť vnútroštátnych právnych predpisov vykonávajúcich toto prebratie, hoci uvádza súbor skutkových okolností, z ktorých zrejme vyplýva, že Česká síť a dotknuté pobočky boli vzájomne úzko prepojené finančnými, ekonomickými a organizačnými väzbami v zmysle odseku 1 tohto článku 11.

38 Treba však konštatovať, že – ako v podstate uviedla aj generálna advokátka v bodoch 34 až 38 svojich návrhov – sa zdá, že nemožno vylúčiť, že vzhľadom na tieto úzke väzby by uplatnenie vnútroštátnych pravidiel, ktorými sa preberá článok 11 smernice 2006/112, v prejednávanej veci mohlo umožniť, aby sa Česká síť a dotknuté pobočky považovali za jednu zdaniteľnú osobu bez ohľadu na skutočnosť, že sú právne nezávislé, ak by sa preukázalo, že rozdelenie obratov medzi tieto štyri spoločnosti, v prípade ktorých je zrejmé, že všetky sú priamo alebo nepriamo kontrolované jediným spoločníkom spoločnosti Česká síť, vyplýva z čisto umelej konštrukcie predstavujúcej zneužitie práva. Takéto konštatovanie by malo za následok, že oslobodenie od dane stanovené v článku 287 bode 7 smernice 2006/112 pre Českú republiku by sa neuplatnilo, keďže celkový obrat uvedených spoločností by prekročil hranicu stanovenú v tomto ustanovení.

39 Ak toto konštatovanie nemožno uplatniť, prináleží vnútroštátnemu súdu, aby vzhľadom na judikatúru pripomenutú v bodoch 29 až 33 tohto rozsudku určil, či Česká síť alebo dotknuté pobočky majú postavenie zdaniteľnej osoby na účely DPH v zmysle článku 9 ods. 1 smernice 2006/112, pokiaľ ide o zdaniteľné služby poskytované týmito pobočkami. Tieto posledné uvedené pobočky takéto postavenie budú mať, ak sa preukáže, že poskytovali tieto služby nezávisle od spoločnosti Česká síť. Tak to bude v prípade, ak sa preukáže, že uvedené pobočky vykonávali dotknutú ekonomickú činnosť vo svojom mene, na svoj vlastný účet a na svoju vlastnú zodpovednosť a že znášajú hospodárske riziko spojené s vykonávaním týchto činností.

40 V tejto súvislosti treba vzhľadom na vysvetlenia poskytnuté vnútroštátnym súdom a s výhradou overenia, ktoré vykoná tento súd s prihliadnutím na všetky relevantné skutkové okolnosti sporu vo veci samej, konštatovať, že napriek účasti spoločnosti Česká síť v organizácii poskytovania služieb dotknutými pobočkami koncovým zákazníkom sa zdá, že práve tieto pobočky sa majú v súvislosti s týmito službami považovať za zdaniteľné osoby.

41 Ako totiž uvádza tento súd, uvedené pobočky poskytovali zdaniteľné služby svojim vlastným koncovým zákazníkom, ktoré spočívali najmä v poskytovaní internetového pripojenia. Každá z týchto pobočiek uskutočňovala tieto plnenia vo svojom mene a v dotknutom zdaňovacom období zaznamenala príjmy, ktoré z týchto plnení vyplynuli.

42 V tejto súvislosti má vzhľadom na judikatúru pripomenutú v bode 33 tohto rozsudku osobitný význam okolnosť, že dotknuté pobočky vo vzťahoch s tretími osobami v podstate vystupovali bez toho, aby priamo uvádzali „spoločnosť“ alebo jedného z jej spoločníkov, najmä spoločnosť Česká síť, ako zmluvnú stranu, hoci zmluvné dokumenty obsahovali určité prvky, ktoré *a priori* umožňovali nepriamu identifikáciu tejto poslednej uvedenej spoločnosti.

43 Význam tejto okolnosti spočíva najmä v tom, že uplatnenie kritérií umožňujúcich identifikáciu zdaniteľnej osoby na účely DPH v kontexte poskytovania zdaniteľných služieb rôznymi subjektmi, ktoré sú síce právne nezávislé, ale sú navzájom úzko prepojené finančnými, ekonomickými a organizačnými väzbami, musí zabezpečiť, aby bola takáto identifikácia relatívne ľahko predvídateľná, a v konečnom dôsledku musí dotknutým tretím subjektom zabezpečiť aj právnu istotu, najmä aby tieto subjekty mohli s právnou istotou účinne vykonávať svoje prípadné právo na odpočítanie, ako to vyžaduje zásada zakotvená v judikatúre pripomenutej v bode 30 tohto rozsudku.

44 Pokiaľ ide o otázku týkajúcu sa vplyvu, ktorý by na odpoveď na prejudiciálnu otázku mohla mať skutočnosť, že dotknuté pobočky sa pri uskutočňovaní zdaniteľných transakcií, o ktoré ide vo veci samej, odchýlili od pravidiel vnútroštátneho práva týkajúcich sa zastupovania „spoločnosti“ vo vzťahoch s tretími osobami tým, že rokovali s koncovými zákazníkmi vo vlastnom mene, treba na ňu odpovedať záporne.

45 Skutočnosť, že tieto pobočky nevystupovali vo vzťahoch s tretími osobami v súlade s pravidlami zastupovania „spoločnosti“ stanovenými uplatniteľným vnútroštátnym občianskym právom, totiž nie je relevantná pre odpoveď na otázku, či sú Česká síť alebo uvedené pobočky osobami povinnými platiť DPH za zdaniteľné služby poskytované tými istými pobočkami, ale má za následok len to, že „spoločnosť“ nemožno v žiadnom prípade považovať za osobu, ktorá tieto služby sama poskytla, a preto nemôže mať postavenie zdaniteľnej osoby na účely DPH, pokiaľ ide o tieto služby [pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. septembra 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Zmluva o spoločnej činnosti), C-312/19, EU:C:2020:711, bod 45].

46 Napokon, ak by sa v prejednávanej veci neuplatnila žiadna z výnimiek stanovených v článku 193 smernice 2006/112, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu, z tohto ustanovenia vyplýva, že zdaniteľná osoba na účely DPH, pokiaľ ide o poskytovanie služieb dotknutými pobočkami, je tiež osobou povinnou zaplatiť túto daň.

47 Z toho treba vyvodiť záver, že ak by vnútroštátny súd na základe rôznych overení, ktoré musí vykonať, dospel k záveru, že v súlade s článkom 9 ods. 1 a článkom 193 smernice 2006/112 sú dotknuté pobočky osobami povinnými platiť DPH, pokiaľ ide o zdaniteľné služby poskytované týmito pobočkami, toto posledné uvedené ustanovenie by bránilo tomu, aby na základe takej vnútroštátnej právnej úpravy, o akú ide vo veci samej, bola táto daň vyrubená spoločnosti Česká síť z dôvodu, že táto posledná uvedená spoločnosť je „určeným spoločníkom“ „spoločnosti“, ktorej spoločníkmi sú tieto pobočky.

48 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na prejudiciálnu otázku odpovedať tak, že článok 9 ods. 1 a článok 193 smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že jeden zo spoločníkov spoločnosti podľa občianskeho práva, ktorá nemá právnu subjektivitu odlišnú od právnej subjektivity jej členov a ktorá poskytuje zdaniteľné služby, nazvaný „určený spoločník“, sa považuje za osobu povinnú platiť DPH za zdaniteľné služby poskytnuté ostatnými spoločníkmi tejto spoločnosti, hoci práve títo spoločníci rokovali so svojimi koncovými zákazníkmi na účely poskytovania týchto služieb, a že v tejto súvislosti nie je dôležité, že títo ostatní spoločníci sa na tento účel odchýlili od pravidiel občianskeho práva týkajúcich sa zastupovania uvedenej spoločnosti vo vzťahoch s tretími osobami tým, že so svojimi koncovými zákazníkmi rokovali vo vlastnom mene.

O trovách

49 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (desiata komora) rozhodol takto:

Článok 9 ods. 1 a článok 193 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady 2013/43/EÚ z 22. júla 2013,

sa majú vykladať v tom zmysle, že:

bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že jeden zo spoločníkov spoločnosti podľa občianskeho práva, ktorá nemá právnu subjektivitu odlišnú od právnej subjektivity jej členov a ktorá poskytuje zdaniteľné služby, nazvaný „určený spoločník“, sa považuje za osobu povinnú platiť daň z pridanej hodnoty za zdaniteľné služby poskytnuté ostatnými spoločníkmi tejto spoločnosti, hoci práve títo spoločníci rokovali so svojimi koncovými zákazníkmi na účely poskytovania týchto služieb, a že v tejto súvislosti nie je dôležité, že títo ostatní spoločníci sa na tento účel odchýlili od pravidiel občianskeho práva týkajúcich sa zastupovania uvedenej spoločnosti vo vzťahoch s tretími osobami tým, že so svojimi koncovými zákazníkmi rokovali vo vlastnom mene.

Podpisy