

Cauza C-796 din 2023 Česká sít s. r. o. Identificarea persoanei impozabile printre asociații unei societăți fără personalitate juridică și persoana obligată la plata TVA.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

11 decembrie 2025

„ Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 9 alineatul (1) – Noțiunea de «persoană impozabilă» – Asociați ai unei societăți de drept civil fără personalitate juridică – Articolul 193 – Determinarea persoanei impozabile obligate la plata taxei ”

În cauza C-796/23,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă, Republica Cehă), prin decizia din 29 noiembrie 2023, primită de Curte la 21 decembrie 2023, în procedura

Česká sít s. r. o.

împotriva

Odvolací finanční ředitelství,

CURTEA (Camera a zecea),

compusă din domnul J. Passer, președinte de cameră, și domnii D. Gratsias și B. Smulders (raportor), judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Česká sít s. r. o., de V. Křivánek, advokát;
- pentru guvernul ceh, de L. Březinová, M. Smolek și J. Vlácil, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de M. Herold și J. Hradil, în calitate de agenți, după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 3 iulie 2025, pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 9 alineatul (1) și a articolului 193 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2013/43/UE a Consiliului din 22 iulie 2013 (JO 2013, L 201, p. 4) (denumită în continuare „Directiva 2006/112”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Česká sít s. r. o., societate comercială de drept ceh, pe de o parte, și Odvolací finanční ředitelství (Direcția de Soluționare a Contestațiilor în materie Fiscală, Republica Cehă), pe de altă parte, în legătură cu o somație adresată acestei societăți pentru plata sumelor datorate cu titlu de taxă pe valoarea adăugată (TVA), precum și a unei amenzi, pentru motivul că ar fi obligată la plata acestei taxe în calitate de „asociat delegat” pentru servicii furnizate unor clienți stabiliți în acest stat membru de întreprinderi cu care a cooperat și care ar face parte împreună cu ea din aceeași „societate”, în sensul dreptului civil ceh.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 are următorul cuprins:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii [...] este considerată «activitate economică».”
- 4 Articolul 11 din această directivă prevede:

„După consultarea comitetului consultativ pentru [TVA], fiecare stat membru poate considera ca persoană impozabilă unică orice persoane stabilite pe teritoriul

statului membru respectiv care, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale.

Un stat membru care își exercită opțiunea prevăzută la primul paragraf poate adopta orice măsuri considerate necesare pentru prevenirea evaziunii fiscale sau a fraudei prin utilizarea prezentei dispoziții.”

5 Articolul 193 din directiva menționată prevede:

„TVA se plătește de orice persoană impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, cu excepția cazului în care se plătește de o altă persoană în conformitate cu articolele 194-199b și articolul 202.”

6 Articolul 287 din Directiva 2006/112 prevede:

„Statele membre care au aderat după 1 ianuarie 1978 pot scuti persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală nu depășește echivalentul în monedă națională a următoarelor sume, la cursul de schimb din ziua aderării lor:

[...]

7. Republica Cehă: 35 000 [euro];

[...]”

Dreptul ceh

Legea privind TVA-ul

7 La data faptelor din litigiul principal, zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (Legea nr. 235/2004 privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”) conținea un regim special referitor la asociații unei „societăți”, în sensul articolului 2716 din zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (Legea nr. 89/2012 privind Codul civil, denumită în continuare „Codul civil”).

8 Articolul 4a alineatul (3) din Legea privind TVA-ul prevedea că cifra de afaceri a unei persoane impozabile, asociat al unei „societăți”, în sensul articolului 2716 din Codul civil (denumită în continuare „societatea”), care efectuează operațiuni care dau drept de deducere a TVA-ului, include cifra de afaceri realizată nu numai de această persoană impozabilă în mod independent în afara „societății”, ci și de ansamblul „societății”.

9 Articolul 73 alineatul (7) din această lege prevedea că, pentru operațiunile impozabile efectuate în scopul activității „societății”, dreptul de deducere a TVA-ului era exercitat de „asociatul delegat”.

- 10 Articolul 100 alineatul (4) din legea menționată prevedea că persoanele impozabile în scopuri de TVA care sunt asociați ai aceleiași „societăți” sunt obligate să țină o contabilitate separată în scopuri de TVA pentru activitatea pentru care s-au asociat și că această contabilitate este ținută pentru „societate” de către asociatul delegat care îndeplinește, în contul „societății”, toate obligațiile și exercită drepturile care decurg din aceeași lege pentru ceilalți asociați.

Codul civil

- 11 Codul civil cuprinde, la articolul 2716 și următoarele, normele care reglementează entitatea denumită „societate”, și anume o asociație de persoane fără personalitate juridică.
- 12 Articolul 2737 din Codul civil prevede, în primul rând, că, în cazul în care un asociat tratează cu un terț într-o cauză comună, acesta este considerat mandatar al tuturor asociațiilor, în al doilea rând, că faptul că asociații au convenit altfel nu poate fi opus unui terț de bună-credință, în al treilea rând, că dacă un asociat tratează cu un terț într-o cauză comună, în nume propriu, ceilalți asociați pot invoca drepturile care decurg din aceasta, terțul nefiind totuși ținut decât față de cel care a tratat din punct de vedere juridic cu el și, în al patrulea rând, că această dispoziție nu se aplică dacă terțul știa că asociatul acționa în numele „societății”.

Litigiul principal și întrebarea preliminară

- 13 În cursul anului 2017, Česká síť a cooperat cu trei societăți cu sediul în Statele Unite ale Americii și care își desfășoară activitatea în Republica Cehă prin intermediul unor sucursale (denumite în continuare „sucursalele în cauză”).
- 14 Česká síť și sucursalele în cauză efectuau prestări de servicii pentru clienți finali, care constau în principal în a le furniza acestora conexiuni la internet. Fiecare dintre aceste sucursale trata cu propriii clienți și în numele său și a înregistrat în cursul anului 2017 venituri provenite din aceste prestații.
- 15 Asociatul unic al Česká síť semna documentele contractuale în numele sucursalelor în cauză și indica în aceste documente printre altele anumite coordonate ale Česká síť, în special site-ul internet și e-mailul acesteia. Pe de altă parte, în cursul anilor 2009 și 2010, această societate transferase acestor sucursale cu titlu gratuit peste 170 de clienți. Aceasta furniza sucursalelor menționate infrastructurile necesare și achiziționa ea însăși conexiunile la internet necesare clienților finali. Toți clienții erau conectați la internet prin intermediul aceluiași punct de acces. Sucursalele în cauză nu declarau în Republica Cehă niciun bun corporal sau necorporal și nici costuri salariale.

- 16 În luna noiembrie a anului 2020, Finanční úřad pro Plzeňský kraj (Biroul de finanțe din Plzeň, Republica Cehă) a emis 12 decizii de rectificare a impunerii adresate societății comerciale Česká síť privind TVA-ul datorat pentru perioadele lunare de impozitare cuprinse între ianuarie și decembrie 2017. Pentru fiecare dintre aceste perioade, ea a stabilit TVA-ul datorat în cuantum de 30 713 coroane cehe (CZK), și anume în total 368 556 CZK, și a obligat Česká síť la plata unei amenzi în cuantum total de 73 704 CZK.
- 17 Aceste decizii de rectificare se întemeiau pe considerația că între Česká síť și sucursalele în cauză existau legături care au determinat administrația fiscală să constate existența unei „societăți”, al cărei „asociat delegat” era Česká síť. În acest temei, aceasta din urmă ar fi datorat TVA-ul pentru întreaga „societate”. Astfel, această administrație a calculat cuantumul TVA-ului datorat de Česká síť prin includerea în baza de impozitare a acestuia atât a operațiunilor impozabile efectuate de ea, cât și a celor efectuate de sucursalele în cauză, în calitate de asociate ale „societății”.
- 18 Împotriva acestor decizii de rectificare Česká síť a formulat o contestație administrativă la autoritatea superioară ierarhic, care a fost respinsă. Ulterior, ea a introdus o acțiune la Krajský soud v Plzni (Curtea Regională din Plzeň, Republica Cehă), care a fost respinsă. În sfârșit, aceasta a formulat recurs la Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă, Republica Cehă), care este instanța de trimitere.
- 19 În fața acestei din urmă instanțe, Česká síť a arătat că regimul special referitor la asociații unei „societăți” pe care îl conținea Legea privind TVA-ul la data faptelor din litigiul principal era contrar Directivei 2006/112 în măsura în care acest regim a permis administrației fiscale să considere că ea era obligată la plata TVA-ului nu numai pentru propriile activități impozabile, ci și pentru cele ale sucursalelor în cauză, pentru motivul că acestea făceau parte, la fel ca ea, din aceeași „societate”.
- 20 Instanța menționată arată, mai întâi, că acest regim special nu urmărea să transpună normele în materie de TVA aplicabile unui „grup de persoane”, astfel cum sunt prevăzute acestea la articolul 11 din Directiva 2006/112, în continuare, că articolul 5a alineatul (1) din Legea privind TVA-ul, care urmărea să efectueze o astfel de transpunere, prevedea că membrul unui grup nu poate fi simultan asociatul unei „societăți” și, în sfârșit, că administrația fiscală nu a susținut că Česká síť făcea parte dintr-un astfel de grup, în sensul acestui articol 11.
- 21 Instanța de trimitere arată că, în opinia sa, cooperarea dintre Česká síť și sucursalele în cauză îndeplinea criteriile necesare pentru ca structura activităților

lor să fie calificată drept „societate”, existența unui contract scris nefiind, de altfel, necesară în această privință.

- 22 Această instanță afirmă însă că împărtășește rezervele Česká sít în măsura în care, în opinia sa, aceasta nu ar fi trebuit să fie considerată obligată la plata TVA-ului pentru serviciile impozabile furnizate de sucursalele în cauză clienților lor finali, în pofida faptului că, în temeiul normelor de drept civil relevante, Česká sít și sucursalele menționate constituiau o singură „societate”.
- 23 Pe de altă parte, instanța de trimitere consideră că se impune de asemenea să fie examinate împrejurările în care a intervenit asociatul „societății” care a tratat cu clienți finali în cadrul operațiunilor impozabile în cauză în fața sa, din moment ce ar exista situații în care un singur asociat al unei astfel de „societăți” poate să îi angajeze pe toți asociații.
- 24 Aceasta ar fi situația printre altele atunci când un astfel de asociat se conformează modului de a proceda prevăzut la articolul 2737 alineatul (1) din Codul civil, și anume atunci când acționează într-o cauză comună în calitate de mandatar al tuturor asociațiilor și în temeiul unei procuri din partea lor, ceea ce implică faptul că acționează în numele și pe seama tuturor asociațiilor, iar actele sale îi obligă în solidar pe aceștia din urmă, în conformitate cu articolul 2736 din codul menționat.
- 25 Or, în ceea ce privește, în speță, modul în care persoanele juridice care sunt asociate ale „societății” și care își desfășoară activitatea prin sucursalele în cauză au tratat cu clienții finali prin intermediul acestora, instanța de trimitere arată că acestea din urmă au acționat în nume propriu și că contractele de prestări de servicii erau încheiate de ele, iar nu de Česká sít. Faptul că documentele contractuale ar fi cuprins anumite coordonate ale acesteia nu ar avea incidență în scopul identificării persoanei impozabile pentru operațiunile impozabile în cauză.
- 26 De altfel, din dosarul administrativ nu ar reieși că, în contractele încheiate cu clienții finali sau în relațiile cu aceștia, sucursalele în cauză ar fi menționat Česká sít într-un mod care ar echivala cu prezentarea acesteia drept asociat.
- 27 În aceste împrejurări, Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Este compatibilă cu Directiva 2006/112 și în special cu articolul 9 alineatul (1) și cu articolul 193 din aceasta o situație în care, în temeiul unor dispoziții naționale speciale privind [TVA-ul] pentru așa-numitele «societăți» (asociații de persoane fără personalitate juridică), un așa numit «asociat delegat» este obligat la plata TVA-ului

pentru întreaga «societate», deși un alt asociat a tratat cu clientul final în legătură cu prestarea de servicii?

Compatibilitatea acestei situații cu Directiva 2006/112 depinde de faptul dacă acest alt asociat a depășit normele de participare la activitatea «societății» și a acționat în nume propriu față de clientul final?”

Cu privire la întrebarea preliminară

- 28 Prin intermediul întrebării preliminare, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 9 alineatul (1) și articolul 193 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care prevede că unul dintre asociații unei societăți de drept civil fără personalitate juridică distinctă de cea a membrilor săi și care furnizează servicii impozabile, denumit „asociatul delegat”, este considerat persoană obligată la plata TVA-ului aferent serviciilor impozabile furnizate de ceilalți asociați ai acestei societăți, chiar dacă aceștia au tratat cu clienții lor finali pentru prestarea acestor servicii, și dacă este important în această privință că, pentru a face acest lucru, ceilalți asociați s-au îndepărtat de la normele de drept civil referitoare la reprezentarea societății menționate în relațiile cu terții, tratând cu clienții lor finali în nume propriu.
- 29 Potrivit unei jurisprudențe constante, termenii utilizați la articolul 9 din Directiva 2006/112, în special sintagma „orice persoană”, dau noțiunii de „persoană impozabilă” o definiție largă, axată pe independența în desfășurarea unei activități economice, în sensul că toate persoanele fizice sau juridice, atât publice, cât și private, precum și entități lipsite de personalitate juridică, dar care, în mod obiectiv, îndeplinesc criteriile care figurează în această dispoziție, trebuie considerate ca fiind impozabile în scopuri de TVA (Hotărârea din 16 februarie 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, punctul 69 și jurisprudența citată).
- 30 Pentru a stabili cine trebuie considerat ca fiind „persoană impozabilă” în scopuri de TVA pentru operațiuni impozabile determinate, este necesar să se verifice cine a exercitat în mod independent activitatea economică vizată. Astfel, criteriul de independență privește problema legăturii operațiunii în cauză cu o persoană sau cu o entitate concretă, garantând totodată, în plus, că dobânditorul își poate exercita eventualul drept de deducere în mod sigur din punct de vedere juridic (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 februarie 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, punctul 70 și jurisprudența citată).
- 31 În acest scop, reiese dintr-o jurisprudență constantă că trebuie să se verifice dacă persoana în cauză desfășoară o activitate economică în numele și pe seama sa și pe proprie răspundere și dacă aceasta suportă riscul economic legat de

desfășurarea acestor activități (Hotărârea din 16 februarie 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, punctul 71 și jurisprudența citată).

- 32 Rezultă de asemenea din jurisprudența Curții că, atunci când o persoană intervine singură în relațiile cu terții, acționând în numele și pe seama sa și asumându-și singură riscul economic legat de operațiunile impozabile în cauză, împrejurarea că aceasta a încheiat un contract care o desemnează ca acționând, în relațiile cu terții, în numele tuturor cocontractanților sau al entității constituite prin acest contract nu poate avea vreo incidență asupra calității sale de persoană impozabilă [a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 septembrie 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Contract privind activitatea comună), C-312/19, EU:C:2020:711, punctele 43-47].
- 33 În plus, existența dovedită a unei cooperări chiar strânse între mai multe întreprinderi nu poate fi suficientă pentru a repune în discuție independența acestora în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112. Astfel, alegerea unui tip de cooperare ține de o alegere în organizarea acestor întreprinderi și nu poate permite, prin ea însăși, să se concluzioneze că acestea nu își exercită activitățile în mod independent sau că nu ar suporta riscul economic legat de activitatea lor economică (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 octombrie 2016, Nigl ș.a., C-340/15, EU:C:2016:764, punctele 31 și 32).
- 34 Deși în speță îi revine instanței de trimitere, singura competentă să aprecieze faptele, sarcina de a stabili, în lumina jurisprudenței amintite mai sus, dacă trebuie să se considere că entitățile în cauză, și anume sucursalele vizate, desfășoară „în mod independent” activitatea economică în cauză, Curtea, chemată să îi furnizeze acestei instanțe răspunsuri utile, este competentă să dea indicații, întemeiate pe dosarul cauzei principale, precum și pe observațiile scrise care i-au fost prezentate, de natură să îi permită acesteia din urmă să se pronunțe în litigiul concret cu care este sesizată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 februarie 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, punctele 72 și 73, precum și jurisprudența citată).
- 35 În această privință, din explicațiile furnizate de instanța de trimitere reiese că aceasta apreciază că, la data faptelor din litigiul principal, în temeiul normelor de drept civil relevante, Česká sít și sucursalele în cauză trebuiau considerate ca fiind asociatele unei singure „societăți”, și anume o societate de drept civil fără personalitate juridică distinctă, existența unui contract scris nefiind necesară pentru a ajunge la această apreciere.
- 36 Prin urmare, potrivit acestei instanțe, în temeiul normelor Legii privind TVA-ul care prevăd un regim special referitor la astfel de asociați, aplicabile la data faptelor din litigiul principal, Česká sít, în calitate de „asociat delegat” al unei „societăți”, avea

calitatea de „persoană impozabilă” în scopuri de TVA, în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112, în ceea ce privește nu numai propriile prestări de servicii impozabile, ci și prestările de servicii furnizate de ceilalți asociați ai „societății”, și era obligată la plata TVA-ului datorat pentru toate aceste prestări de servicii în temeiul articolului 193 din această directivă.

- 37 Instanța menționată arată, pe de altă parte, că acest regim special, astfel cum era prevăzut de Legea privind TVA-ul la data faptelor din litigiul principal, nu urmărea să transpună articolul 11 din Directiva 2006/112 și că aplicabilitatea normelor de drept național care efectuează această transpunere nu a fost de altfel invocată de administrația fiscală, deși aceasta menționează un ansamblu de elemente factuale din care pare să reiasă că Česká sít și sucursalele în cauză erau strâns legate între ele pe plan financiar, economic și organizațional, în sensul alineatului (1) al acestui articol 11.
- 38 Cu toate acestea, trebuie să se constate că, astfel cum a arătat în esență și doamna avocată generală la punctele 34-38 din concluzii, nu pare să poată fi exclus ca, având în vedere aceste legături strânse, aplicarea normelor naționale de transpunere a articolului 11 din Directiva 2006/112 să poată permite în speță ca Česká sít și sucursalele în cauză să fie considerate o persoană impozabilă unică, în pofida faptului că sunt independente din punct de vedere juridic, dacă s-ar demonstra că repartizarea vânzărilor între aceste patru societăți, care par să fie toate controlate, direct sau indirect, de asociatul unic al Česká sít, provine dintr-un aranjament pur artificial care constituie un abuz. O asemenea constatare ar avea drept consecință faptul că scutirea prevăzută la articolul 287 punctul 7 din Directiva 2006/112 pentru Republica Cehă nu ar fi aplicabilă din moment ce cifra de afaceri cumulată a societăților menționate ar depăși pragul prevăzut de această dispoziție.
- 39 Dacă această constatare nu poate fi efectuată, îi va reveni instanței de trimitere sarcina de a determina, în raport cu jurisprudența amintită la punctele 29-33 din prezenta hotărâre, cine dintre Česká sít și sucursalele în cauză are calitatea de persoană impozabilă în scopuri de TVA, în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112, în ceea ce privește serviciile impozabile furnizate de aceste sucursale. Această calitate le va reveni acestora din urmă dacă se stabilește că ele au furnizat serviciile respective acționând independent de Česká sít. Aceasta va fi situația dacă se stabilește că sucursalele menționate au desfășurat activitatea economică în cauză în nume propriu, pe cont propriu și pe proprie răspundere și dacă ele suportă riscul economic legat de desfășurarea acestor activități.
- 40 În această privință, trebuie să se constate, având în vedere explicațiile furnizate de instanța de trimitere și sub rezerva unei verificări de către această instanță în raport cu ansamblul faptelor pertinente din litigiul principal, că, în pofida implicării Česká

sît în organizarea furnizării de servicii clienților finali de către sucursalele în cauză, aceste sucursale sunt cele care par să trebuiască să fie considerate persoane impozabile în ceea ce privește aceste servicii.

- 41 Astfel, după cum arată această instanță, sucursalele menționate efectuau prestări de servicii impozabile în favoarea propriilor clienți finali, care constau în principal în furnizarea de conexiuni la internet. Fiecare dintre aceleași sucursale presta aceste servicii în nume propriu și înregistra în exercițiul fiscal respectiv veniturile pe care le obținea din acestea.
- 42 În această privință, prezintă o importanță deosebită, având în vedere jurisprudența amintită la punctul 33 din prezenta hotărâre, împrejurarea că, în relațiile cu terții, sucursalele în cauză s-au prezentat în esență fără a menționa în mod direct „societatea” sau pe unul dintre acești asociați, în special Česká sít, ca fiind partea contractantă, chiar dacă documentele contractuale cuprindeau anumite elemente care pot permite *a priori* identificarea indirectă a acesteia din urmă.
- 43 Importanța acestei împrejurări ține în special de faptul că o aplicare a criteriilor care permit identificarea persoanei impozabile în scopuri de TVA în contextul prestării de servicii impozabile de către diferiți operatori care sunt independenți din punct de vedere juridic, dar care sunt strâns legați între ei pe plan financiar, economic și organizațional, trebuie să asigure că o asemenea identificare este relativ ușor predictibilă, precum și, *in fine*, securitatea juridică a operatorilor terți în cauză, mai ales pentru ca aceștia din urmă să poată efectiv să își exercite eventualul lor drept de deducere în mod sigur din punct de vedere juridic, astfel cum impune principiul consacrat de jurisprudența amintită la punctul 30 din prezenta hotărâre.
- 44 În ceea ce privește întrebarea referitoare la impactul pe care l-ar putea avea asupra răspunsului care trebuie dat la întrebarea preliminară faptul că, pentru a realiza operațiunile impozabile în discuție în litigiul principal, sucursalele în cauză s-au îndepărtat de la normele de drept național referitoare la reprezentarea „societății” în relațiile cu terții prin faptul că au tratat cu clientul final în nume propriu, aceasta necesită un răspuns negativ.
- 45 Astfel, faptul că aceste sucursale nu au apărut în relațiile cu terții în conformitate cu normele privind reprezentarea „societății” prevăzute de dreptul civil național aplicabil nu este relevant pentru a răspunde la întrebarea cine dintre Česká sít și sucursalele menționate este obligat la plata TVA-ului pentru serviciile impozabile furnizate de aceleași sucursale, ci are drept consecință numai faptul că „societatea” nu poate în niciun caz să fie considerată că a furnizat ea însăși aceste servicii și, prin urmare, nu poate avea calitatea de persoană impozabilă în scopuri de TVA în ceea

ce privește aceste servicii [a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 septembrie 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Contract privind activitatea comună), C-312/19, EU:C:2020:711, punctul 45].

- 46 În sfârșit, dacă, în speță, niciuna dintre excepțiile prevăzute la articolul 193 din Directiva 2006/112 nu și-ar găsi aplicarea, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere, din această dispoziție ar rezulta că persoana impozabilă în scopuri de TVA în ceea ce privește prestările de servicii efectuate de sucursalele în cauză este de asemenea obligată la plata acestei taxe.
- 47 Trebuie să se concluzioneze că, în cazul în care, la finalul diferitelor verificări pe care trebuie să le efectueze instanța de trimitere, aceasta ar considera că, în conformitate cu articolul 9 alineatul (1) și cu articolul 193 din Directiva 2006/112, sucursalele în cauză sunt persoanele obligate la plata TVA-ului în ceea ce privește serviciile impozabile furnizate de acestea, această din urmă dispoziție s-ar opune ca, în temeiul unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, această taxă să fie suportată de Česká síť pentru motivul că aceasta din urmă ar fi „asociatul delegat” al unei „societăți” care include sucursalele respective ca asociate.
- 48 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, se impune ca la întrebarea preliminară să se răspundă că articolul 9 alineatul (1) și articolul 193 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care prevede că unul dintre asociații unei societăți de drept civil fără personalitate juridică distinctă de cea a membrilor săi și care furnizează servicii impozabile, denumit „asociatul delegat”, este considerat persoană obligată la plata TVA-ului aferent serviciilor impozabile furnizate de ceilalți asociați ai acestei societăți, chiar dacă aceștia au tratat cu clienții lor finali pentru prestarea acestor servicii, și că este lipsit de importanță în această privință faptul că, pentru a face acest lucru, ceilalți asociați s-au îndepărtat de la normele de drept civil referitoare la reprezentarea societății menționate în relațiile cu terții, tratând cu clienții lor finali în nume propriu.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 49 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a zecea) declară:

Articolul 9 alineatul (1) și articolul 193 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2013/43/UE a Consiliului din 22 iulie 2013,

trebuie interpretate în sensul că

se opun unei reglementări naționale care prevede că unul dintre asociații unei societăți de drept civil fără personalitate juridică distinctă de cea a membrilor săi și care furnizează servicii impozabile, denumit „asociatul delegat”, este considerat persoană obligată la plata taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor impozabile furnizate de ceilalți asociați ai acestei societăți, chiar dacă aceștia au tratat cu clienții lor finali pentru prestarea acestor servicii, și că este lipsit de importanță în această privință faptul că, pentru a face acest lucru, ceilalți asociați s-au îndepărtat de la normele de drept civil referitoare la reprezentarea societății menționate în relațiile cu terții, tratând cu clienții lor finali în nume propriu.

Semnături