

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (treće vijeće)

21. prosinca 2023.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – članak 9. – Porezni obveznici – Gospodarska djelatnost koja se obavlja samostalno – Pojam ‚gospodarska djelatnost‘ – Pojam ‚samostalno obavljanje djelatnosti‘ – Djelatnost člana upravnog odbora dioničkog društva”

U predmetu C-288/22,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Tribunal d’arrondissement de Luxembourg (Općinski sud u Luxembourg, Luksemburg), odlukom od 26. travnja 2022., koju je Sud zaprimio 29. travnja 2022., u postupku

TP

protiv

Administration de l’enregistrement, des domaines et de la TVA,

SUD (treće vijeće),

u sastavu: K. Jürimäe, predsjednica vijeća, N. Piçarra, M. Safjan (izvjestitelj), N. Jääskinen i M. Gavalec, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: K. Hötzel, administratorica,

uzimajući u obzir pisani dio postupka i nakon rasprave održane 17. svibnja 2023.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za osobu TP, E. Adam, N. Le Gouvellec i K. Veranneman, *avocates*,
- za luksemburšku vladu, A. Germeaux i T. Schell, u svojstvu agenata, uz asistenciju F. Lerch, *avocate*,
- za češku vladu, O. Serdula, M. Smolek i J. Vlášil, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, A. Armenia, M. Björkland i C. Ehrbar, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 13. srpnja 2023.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 9. i 10. Direktive Vijeća

2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između osobe TP i Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Porezna uprava, Luksemburg) u vezi s poreznim rješenjem o primjeni poreza na dodanu vrijednost (PDV) koje je to tijelo izdalo po službenoj dužnosti u pogledu djelatnosti osobe TP kao člana upravnog odbora više dioničkih društava osnovanih u skladu s luksemburškim pravom.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člankom 2. stavkom 1. točkom (c) Direktive o PDV-u određuje se:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

[...]

(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav;

[...]”

4 Člankom 9. stavkom 1. navedene direktive predviđa se:

„Porezni obveznik’ znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključuju i rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se ‚gospodarskom aktivnošću’. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.”

5 Članak 10. navedene direktive glasi kako slijedi:

„Uvjetom iz članka 9. stavka 1. koji govori da se gospodarska aktivnost mora provoditi ‚samostalno’, isključuju se iz PDV-a zaposlene i ostale osobe ukoliko su vezane za poslodavca ugovorom o radu ili bilo kojim drugim pravnim vezama kojima se stvara odnos [podređenosti] u pogledu uvjeta rada, nagrađivanja i odgovornosti poslodavca.”

6 U skladu s člankom 24. stavkom 1. iste direktive:

„Isporuka usluga’ znači svaka transakcija koja ne čini isporuku robe.”

7 Člankom 73. Direktive o PDV-u određuje se:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članaka od 74. do 77., oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke.”

Luksemburško pravo

8 Člankom 4. stavkom 1. Izmijenjenog zakona od 12. veljače 1979. o porezu na dodanu

vrijednost (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), predviđa se:

„Porezni obveznik u smislu članka 2. svaka je osoba koja samostalno i redovito obavlja poslove koji se odnose na bilo koju gospodarsku djelatnost, bez obzira na svrhu ili rezultate i mjesto te djelatnosti.

[...]”

9 Članak 5. Zakona o PDV-u glasi kako slijedi:

„Gospodarskom djelatnošću smatra se svaka djelatnost kojom se ostvaruju prihodi, a posebno djelatnost proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarske djelatnosti, poljoprivredne djelatnosti, djelatnosti slobodnih zanimanja i djelatnosti koje uključuju korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi kontinuiranog ostvarivanja prihoda.”

10 Člankom 441-1 Izmijenjenog zakona od 10. kolovoza 1915. o trgovačkim društvima (u daljnjem tekstu: Zakon od 10. kolovoza 1915.) određuje se:

„Dioničkim društvima upravljaju ovlaštenici imenovani na određeno vrijeme, koji mogu i ne moraju biti članovi društva, koji su opozivi, a za to upravljanje mogu primati plaću ili ga vršiti besplatno.”

11 U skladu s člankom 441-2 tog zakona:

„Upravni odbor sastoji se od najmanje triju članova.

[...]

Imenuju ih glavna skupština dioničara na određeno vrijeme, a prvi put mogu biti imenovani i aktom o osnivanju društva. [...]

Njihov mandat ne smije biti dulji od šest godina, a glavna skupština može ih opozvati u svako vrijeme.

[...]”

12 Članak 441-5 navedenog zakona glasi kako slijedi:

„Upravni odbor ovlašten je poduzimati sve radnje koje su potrebne ili korisne za ostvarenje predmeta poslovanja, osim onih koje prema zakonu ili statutu poduzima glavna skupština. [...]

Upravni odbor zastupa društvo prema trećim osobama i pred sudom, kao tužitelj ili kao tuženik. Postupovni akti u korist ili na štetu društva valjani su i ako su izvršeni samo u ime društva.

Ograničenja ovlasti upravnog odbora iz prethodnih stavaka, koja proizlaze iz statuta ili odluke nadležnih tijela, ne djeluju prema trećima, čak i ako su objavljena.

Međutim, statutom se jedan ili više članova može ovlastiti za zastupanje društva u pravnim poslovima ili pred sudom, pojedinačno ili skupno. Ta odredba ima učinak prema trećima pod uvjetima predviđenima u glavi I., poglavlju Vbis izmijenjenog Zakona od 19. prosinca 2002. o sudskom registru trgovačkih društava te računovodstvu i godišnjim financijskim izvještajima poduzeća.

[...]”

13 ?lankom 441-8 istog zakona odre?uje se:

„?lanovi upravnog odbora ne preuzimaju nikakve osobne obveze u pogledu obveza društva.”

14 U skladu s ?lankom 441-9 Zakona od 10. kolovoza 1915.:

„?lanovi upravnog odbora, ?lanovi odbora izvršnih direktora i glavni direktor odgovaraju društvu, u skladu s odredbama op?ih propisa, za izvršenje mandata koji im je povjeren i za propuste u upravljanju društvom.

?lanovi upravnog odbora i ?lanovi odbora izvršnih direktora solidarno odgovaraju društvu ili tre?im osobama za svu štetu nastalu zbog povreda odredbi ovog zakona ili statuta.

?lanovi upravnog odbora i ?lanovi odbora izvršnih direktora osloba?aju se te odgovornosti za povrede u kojima nisu sudjelovali, samo ako za njih nisu krivi i ako te povrede, kada je rije? o ?lanovima upravnog odbora, prijave na sljede?oj glavnoj skupštini, a kad je rije? o ?lanovima odbora izvršnih direktora, na prvoj sjednici upravnog odbora nakon što su za njih saznali.”

15 ?lankom 441-10 tog zakona predvi?a se:

„Redovno poslovanje društva i zastupanje društva u vezi s tim poslovima može se povjeriti jednom ?lanu upravnog odbora, direktoru, upravitelju i drugom zastupniku ili više njih, neovisno o tome jesu li oni ?lanovi društva i djeluju li pojedina?no ili skupno.

Njihovo imenovanje, opoziv i dužnosti ure?eni su statutom ili odlukom nadležnih tijela, ali ograni?enja njihovih ovlasti zastupanja za potrebe redovnog poslovanja ne djeluju prema tre?ima, ?ak i ako su objavljena.

Odredba na temelju koje se redovno poslovanje povjerava jednoj ili više osoba koje djeluju pojedina?no ili skupno, ima u?inak prema tre?im osobama pod uvjetima predvi?enima u glavi I. poglavlju *Vbis* izmijenjenog Zakona od 19. prosinca 2002. o sudskom registru trgova?kih društava te ra?unovodstvu i godišnjim financijskim izvještajima poduze?a.

Za prijenos ovlasti na ?lana upravnog odbora potrebno je da upravni odbor jednom godišnje redovnoj glavnoj skupštini podnese izvješ?e o pla?ama, isplatama i drugim pogodnostima tog ?lana.

Odgovornost za redovno poslovanje ?lanova uprave na koje je ta ovlast prenesena, utvr?uje se prema op?im pravilima mandata.

[...]”

16 ?lankom 441-11 navedenog zakona odre?uje se:

„Statutom se može ovlastiti upravni odbor da svoje upravlja?ke ovlasti prenese na izvršni odbor direktora ili glavnog direktora, pri ?emu se taj prijenos ne smije odnositi na op?u poslovnu politiku društva ili na sve radnje koje prema drugim zakonskim odredbama poduzima upravni odbor. Ako je osnovan odbor izvršnih direktora ili je imenovan glavni direktor, upravni odbor odgovoran je za njegov nadzor.

Odbor izvršnih direktora sastoji se od više osoba, bez obzira na to jesu li oni ?lanovi upravnog odbora.

[...]"

Glavni postupak i prethodna pitanja

17 Osoba TP ?lan je upravnog odbora nekoliko dioni?kih društava osnovanih u skladu s luksemburškim pravom unutar kojih obavlja više zadataka.

18 Iz odluke kojom se upu?uje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da se, prema pojašnjenjima osobe TP, njezina djelatnost sastoji od, primjerice, zaprimanja izvješ?a rukovoditeljâ ili predstavnika predmetnih društava i raspravljanja o strateškim prijedlozima, odlukama operativnih direktora, problemima povezanim s financijskim izvještajima tih društava i njihovih društava k?eri te rizicima kojima su ta društva izložena. Po potrebi sudjeluje u pripremi odluka koje predstavnici predmetnih društava trebaju donijeti na razini upravnih odbora svojih društava k?eri. Tako?er sudjeluje u pripremi odluka o financijskim izvještajima predmetnih društava, prijedloga koji se podnose skupštinama dioni?ara, politike rizika i odluka o strategiji koju ta društva trebaju primjenjivati. U skladu s ?lancima 441-10 i 441-11 Zakona od 10. kolovoza 1915. redovno poslovanje navedenim društvima obavlja odbor izvršnih direktora koji se sastoji od generalnih direktora ili izvršnih direktora ili, ako društvo ne obavlja djelatnost za koju je potreban odbor izvršnih direktora, stalni predstavnici u upravnom odboru ili ?lanovi tog odbora.

19 Zbog tih je djelatnosti osobi TP, kao ?lanu upravnog odbora predmetnih društava, odlukom njihovih glavnih skupština dioni?ara ispla?en udio u dobiti koju su ta društva ostvarila.

20 Osoba TP primila je 28. srpnja 2020. porezno rješenje o primjeni PDV-a za 2019. godinu, koje je Porezna uprava izdala po službenoj dužnosti.

21 Dopisom od 2. listopada 2020. osoba TP podnijela je prigovor toj poreznoj upravi protiv tog rješenja, tvrde?i da djelatnost ?lana upravnog odbora dioni?kog društva osnovanog u skladu s luksemburškim pravom nije gospodarska djelatnost u smislu ?lanka 4. Zakona o PDV-u, kojim se prenosi ?lanak 9. Direktive o PDV-u, i takvom ?lanu ne daje status poreznog obveznika.

22 Odlukom od 23. prosinca 2020. ravnatelj navedene porezne uprave odbio je prigovor osobe TP s obrazloženjem da ?lanovi upravnog odbora dioni?kog društva osnovanog u skladu s luksemburškim pravom, kao što je to osoba TP, samostalno obavljaju gospodarsku djelatnost i da, posljedi?no, udijeli u dobiti koje na temelju toga ostvaruju nisu oslobo?eni od primjene PDV-a.

23 Osoba TP podnijela je 26. sije?nja 2021. tužbu za poništenje te odluke Tribunalu d'arrondissement de Luxembourg (Op?inski sud u Luxembourg, Luksemburg), sudu koji je uputio zahtjev.

24 Taj sud navodi da u svrhu rješavanja spora u glavnom postupku mora utvrditi, kao prvo, obavlja li fizi?ka osoba, ?lan upravnog odbora dioni?kih društava osnovanih u skladu s luksemburškim pravom, gospodarsku djelatnost u smislu ?lanka 9. Direktive o PDV-u.

25 U tom smislu, sud koji je uputio zahtjev pita se predstavljaju li, s obzirom na sudsku praksu Suda koja se odnosi na pojam „gospodarska aktivnost” iz te odredbe, udijeli u dobiti koje takva fizi?ka osoba ostvaruje stvarnu protuvrijednost za uslugu pruženu korisniku i postoji li izravna veza izme?u tako pružene usluge i primljene protuvrijednosti.

26 Kao drugo, sud koji je uputio zahtjev, pojašnjavaju?i da fizi?ka osoba kao što je osoba TP, ?lan upravnog odbora dioni?kih društava, prema luksemburškom pravu nije vezana za poslodavca ugovorom o radu ili bilo kojim drugim pravnim odnosnom u smislu ?lanka 10. Direktive o PDV-u, od Suda traži pojašnjenje o tome obavlja li takva osoba svoju djelatnost samostalno u smislu

¶lanka 9. Direktive o PDV-u.

27 U tim je okolnostima Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Op¶inski sud u Luxembourg) odlu¶io prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede¶a prethodna pitanja:

„1. Obavlja li fizi¶ka osoba, ¶lan upravnog odbora dioni¶kog društva osnovanog u skladu s luksemburškim pravom, ‚gospodarsku‘ djelatnost, u smislu ¶lanka 9. Direktive [o PDV-u] i, konkretnije, mogu li se udjeli u dobiti koje je ta osoba ostvarila smatrati naknadom dobivenom u zamjenu za usluge pružene tom društvu?

2. Provodi li fizi¶ka osoba, ¶lan upravnog odbora dioni¶kog društva osnovanog u skladu s luksemburškim pravom, svoju djelatnost ‚samostalno‘ u smislu ¶lanaka 9. i 10. Direktive [o PDV-u]?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

28 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ¶lanak 9. stavak 1. Direktive o PDV-u tuma¶iti na na¶in da ¶lan upravnog odbora dioni¶kog društva osnovanog u skladu s luksemburškim pravom obavlja gospodarsku djelatnost u smislu te odredbe.

29 Kao prvo, valja podsjetiti na to da prema ¶lanku 9. stavku 1. prvom podstavku Direktive o PDV-u, „porezni obveznik“ zna¶i svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti. Pojam „gospodarska aktivnost” je u ¶lanku 9. stavku 1. drugom podstavku Direktive o PDV-u definiran tako da obuhva¶a sve aktivnosti proizvo¶a¶a, trgovca ili osobe koja isporu¶uje usluge, uklju¶uju¶i rudarske i poljoprivredne aktivnosti te aktivnosti samostalnih profesija.

30 Sud je istaknuo da se djelatnost može smatrati gospodarskom djelatnoš¶u u smislu ¶lanka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u samo ako odgovara jednoj od transakcija iz ¶lanka 2. stavka 1. te direktive (vidjeti u tom smislu presudu od 15. travnja 2021., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, t. 32. i navedenu sudsku praksu). Me¶u njima su u ¶lanku 2. stavku 1. to¶ki (a) Direktive o PDV-u navedene isporuke usluga uz naknadu na teritoriju odre¶ene države ¶lanice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav.

31 Iako je na sudu koji je uputio zahtjev da primijeni nacionalne odredbe kojima je prenesen ¶lanak 9. stavak 1. Direktive o PDV-u na okolnosti glavnog postupka i u tu svrhu provede potrebne ¶injenjene ocjene i pravne kvalifikacije, Sud, kad odlu¶uje o prethodnom pitanju, može tom sudu dati pojašnjenja koja ga usmjeravaju u njegovu tuma¶enju (presuda od 22. studenoga 2017., Cussens i dr., C-251/16, EU:C:2017:881, t. 59. i navedena sudska praksa).

32 U ovom slu¶aju, iako iz sadržaja spisa kojim Sud raspolaže, osobito iz zadataka koji su povjereni osobi TP, kako su navedeni u to¶ki 18. ove presude, proizlazi da je ona pružala usluge u smislu ¶lanka 2. stavka 1. to¶ke (c) Direktive o PDV-u, sud koji je uputio zahtjev se pita jesu li te usluge pružene uz naknadu i, konkretnije, mogu li se udijeli u dobiti koji su ispla¶eni ¶lanu upravnog odbora nekoliko dioni¶kih društava smatrati naknadom dobivenom u zamjenu za usluge pružene tim društvima.

33 S tim u svezi, valja podsjetiti na to da je kvalificiranje odre¶ene isporuke usluga kao isporuke uz naknadu, u smislu navedene odredbe, mogu¶e jedino u slu¶aju postojanja izravne veze izme¶u te isporuke i stvarno primljene protu¶inidbe poreznog obveznika. Takva izravna veza uspostavljena je kada izme¶u pružatelja i korisnika usluge postoji pravni odnos u okviru kojeg se

razmjenjuju uzajamne ?inidbe, pri ?emu naknada koju je primio pružatelj usluge ?ini stvarnu protuvrijednost usluge pružene korisniku (presuda od 15. travnja 2021., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, t. 36. i navedena sudska praksa).

34 U tom pogledu treba podsjetiti na to da, kako bi se naknada mogla smatrati stvarnom protuvrijednoš?u pružene usluge, ona mora biti razmjerna pruženoj usluzi – u smislu da se njome isporuke usluga koje su obavljene ili koje se trebaju obaviti ne nadokna?uju samo djelomi?no – u tolikoj mjeri da do?e do prekida izravne veze izme?u tih isporuka i protu?inidbe (vidjeti u tom smislu presudu od 2. lipnja 2016., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, t. 49.). Me?utim, ?injenica da je gospodarska transakcija obavljena po cijeni koja je viša ili niža od cijene koštanja i, stoga, po cijeni koja je viša ili niža od tržišne cijene, nije relevantna za pitanje je li rije? o transakciji „uz naknadu”. Naime, takva okolnost ne može utjecati na izravnu vezu izme?u isporuka usluga koje su obavljene ili koje treba obaviti i protu?inidbe koja je primljena ili koja se treba primiti, ?iji je iznos unaprijed odre?en u skladu s utvr?enim kriterijima (vidjeti u tom smislu presude od 12. svibnja 2016., Geemente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, t. 26. i navedenu sudsku praksu te od 15. travnja 2021., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, t. 43.).

35 Usto, naknada se može odrediti dok pružatelj usluga izvršava svoje aktivnosti, pod uvjetom da su na?ini odre?ivanja predvidljivi i da osiguravaju da pružatelj usluga na?elno primi uplatu za usluge koje pruža (vidjeti u tom smislu presudu od 15. travnja 2021., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, t. 44.).

36 Osim toga, izravna veza izme?u usluge i protu?inidbe prekida se kada je naknada u potpunosti dobrovoljna i nasumi?na, tako da je njezin iznos prakti?ki nemogu?e odrediti (vidjeti u tom smislu presudu od 3. ožujka 1994., Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, t. 19.) ili kada je njezin iznos teško utvrditi ili je neizvjestan s obzirom na okolnosti njegova odre?ivanja (vidjeti u tom smislu presudu od 10. studenoga 2016., Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, t. 35.).

37 U ovom slu?aju, iako izme?u osobe TP i dioni?kih društava ?ijih upravnih odbora je ?lan ne postoji pisani ugovor o njezinoj naknadi, iz elemenata spisa kojima Sud raspolaže proizlazi da je ona kao protu?inidbu za svoju djelatnost ?lana upravnog odbora primila naknadu, i to, izgleda, u obliku udjela u dobiti koje dodjeljuje glavna skupština dioni?ara razmjerno dobiti koju su ostvarila predmetna dioni?ka društva, ili paušalnog iznosa, kao što je to tvrdila osoba TP na raspravi pred Sudom.

38 U tom se pogledu ?ini da izravna veza izme?u naknade i djelatnosti postoji u slu?aju naknade u obliku unaprijed odre?enog paušalnog iznosa. Naime, okolnost da naknada nije odre?ena za svaku pojedina?nu uslugu, nego paušalno i na godišnjoj razini, nije sama po sebi takve naravi da može utjecati na izravnu povezanost koja postoji izme?u obavljenih usluga i primljene naknade (presude od 22. velja?e 2018., Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, t. 37. i od 13. lipnja 2019., IO (PDV – Djelatnost ?lana nadzornog odbora), C-420/18, EU:C:2019:490, t. 25.).

39 U slu?aju da osoba TP prima naknadu u obliku udjela u dobiti, sud koji je uputio zahtjev morat ?e ispitati, s obzirom na sudske praksu navedenu u to?kama 33. do 36. ove presude, može li glavna skupština dioni?ara društva, koje ne ostvaruje nikakvu ili ostvaruje malu dobit, svejedno osobi TP, na temelju drugih ?imbenika, isplatiti udio u dobiti u iznosu koji se objektivno može smatrati primjerenim za uslugu koju pruža osoba TP.

40 Osim toga, kad je rije? o okolnosti da udjele u dobiti dodjeljuje glavna skupština dioni?ara predmetnog društva i ?ak pod pretpostavkom da se prema luksemburškom pravu takva skupština

ne bi trebala smatrati tijekom tog društva, nego trećim tijekom ili odvojenim subjektom, valja podsjetiti na to da, kako bi se moglo smatrati da je isporuka usluga izvršena „uz naknadu” u smislu Direktive o PDV-u, nije nužno da se naknada za tu uslugu dobiva izravno od njezina primatelja, pri čemu se ta naknada, naime, može dobiti i od treće osobe, kao što to jasno proizlazi iz teksta članka 73. te direktive (vidjeti u tom smislu presudu od 15. travnja 2021., *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, t. 40. i navedenu sudsku praksu).

41 Kao drugo, iz sudske prakse Suda proizlazi da postojanje takve isporuke usluga nije dovoljno za utvrđenje postojanja gospodarske aktivnosti u smislu članka 9. stavka 1. iste direktive (presuda od 12. svibnja 2016., *Geemente Borsele i Staatssecretaris van Financiën*, C-520/14, EU:C:2016:334, t. 28.), nego moraju biti ispunjeni i drugi kriteriji.

42 Naime, definicija pojma „gospodarska aktivnost”, kako je navedena u točki 29. ove presude, pokazuje da je područje primjene tog pojma široko kao i objektivan karakter navedenog pojma, u smislu da se aktivnost ocjenjuje sama po sebi, neovisno o njezinim ciljevima i rezultatima. Aktivnost se stoga općenito kvalificira kao gospodarska ako je kontinuirane naravi i ako se obavlja za naknadu koju prima osoba koja je obavila transakciju (presuda od 15. travnja 2021., *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, t. 47. i navedena sudska praksa), što podrazumijeva da je sama naknada kontinuirane naravi (vidjeti u tom smislu presude od 13. prosinca 2007., *Götz*, C-408/06, EU:C:2007:789, t. 18. i navedenu sudsku praksu; od 13. lipnja 2019., *IO (PDV – Djelatnost člana nadzornog odbora)*, C-420/18, EU:C:2019:490, t. 27 i navedenu sudsku praksu te od 15. travnja 2021., *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, t. 55.).

43 Kako bi se utvrdilo je li isporuka usluge obavljena za takvu naknadu da se ta aktivnost mora kvalificirati kao gospodarska aktivnost, valja analizirati sve okolnosti u kojima je isporuka izvršena (presuda od 15. travnja 2021., *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, t. 48. i navedena sudska praksa).

44 U tom pogledu valja podsjetiti na to da usporedba okolnosti u kojima dotična osoba obavlja isporuku usluga o kojoj je riječ i okolnosti u kojima se ta vrsta usluga uobičajeno obavlja može biti jedna od metoda pomoću kojih se može provjeriti je li predmetna aktivnost gospodarska aktivnost (presuda od 12. svibnja 2016., *Geemente Borsele i Staatssecretaris van Financiën*, C-520/14, EU:C:2016:334, t. 30 i navedena sudska praksa). Relevantan čimbenik može biti i je li visina naknade određena prema kriterijima koji jamče da je ta naknada dovoljna za pokrivanje troškova rada pružatelja usluge (presuda od 15. travnja 2021., *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, t. 49. i navedena sudska praksa).

45 S obzirom na tu sudsku praksu, treba smatrati da imenovanje fizičke osobe, kao što je osoba TP, za člana upravnog odbora dioničkog društva osnovanog u skladu s luksemburškim pravom na obnovljivi mandat od najviše šest godina, čini djelatnosti takvog člana kontinuiranom. Okolnost da se takav mandat može opozvati *ad nutum*, to jest u bilo kojem trenutku i bez obrazloženja, i da njegov nositelj u bilo kojem trenutku može odustati od njega, ne može sama po sebi dovesti do toga da ta djelatnost više nije kontinuirana jer navedeni mandat *ab initio* traje najviše šest godina.

46 Taj šestogodišnji mandat također i ni naknadu koja se dodjeljuje u obliku udjela u dobiti kontinuiranom (vidjeti u tom smislu presudu od 13. lipnja 2019., IO (PDV – Djelatnost i lana nadzornog odbora), C-420/18, EU:C:2019:490, t. 27. i navedenu sudsku praksu). Meutim, za oivanje te kontinuiranosti važno je da se u sluaju dodjele udjela u dobiti razmjerno dobiti predmetnog društva, oni mogu dodijeliti i lanovima upravnog odbora i u poslovnim godinama u kojima društvo nije ostvarilo dobit.

47 S obzirom na prethodno navedeno, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da i lanak 9. stavak 1. Direktive o PDV-u treba tumačiti na na in da i lan upravnog odbora dionikog društva osnovanog u skladu s luksemburškim pravom obavlja gospodarsku djelatnost u smislu te odredbe ako tom društvu pruža uslugu uz naplatu te ako je ta djelatnost trajna i obavlja se za naknadu iji su na ini odreivanja predvidljivi.

Drugo pitanje

48 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li i lanak 9. stavak 1. prvi podstavak Direktive o PDV-u tumačiti na na in da se djelatnost i lana upravnog odbora dionikog društva osnovanog u skladu s luksemburškim pravom obavlja samostalno u smislu te odredbe.

49 Uvodno valja pojasniti da iz elemenata spisa kojim Sud raspolaže proizlazi da osoba TP nije imala nikakav odlučujući glas u upravnim odborima dionikih društava iji je bila i lan, nije bila ovlaštena za zastupanje ili redovno poslovanje tih društava u smislu i lanka 441-10 Zakona od 10. kolovoza 1915. niti je bila i lan izvršnog odbora direktora iz i lanka 441-11 tog zakona. Sud e stoga s obzirom na te okolnosti ispitati je li djelatnost kao što je ona koju obavlja osoba TP samostalna.

50 Takoer valja pojasniti da, u skladu s utvrđenjima suda koji je uputio zahtjev i neovisno o formulaciji drugog pitanja tog suda, navedeno pitanje ne treba ocijeniti s obzirom na i lanak 10. Direktive o PDV-u, nego samo s obzirom na njezin i lanak 9. Naime, kao što je to u biti istaknula nezavisna odvjetnica u to kama 23. i 39. svojeg mišljenja, odnos podređenosti spomenut u i lanku 10. te direktive relevantan je kriterij samo za ocjenu obavlja li se gospodarska djelatnost samostalno u smislu i lanka 9. stavka 1. navedene direktive.

51 U skladu s tim uvodnim pojašnjenjima, iz sudske prakse Suda koja se odnosi na taj i lanak 9. proizlazi da, radi utvrđenja obavlja li osoba gospodarsku djelatnost samostalno, valja provjeriti nalazi li se prilikom provođenja te djelatnosti u podređenom odnosu (presuda od 13. lipnja 2019., OI (PDV – Djelatnost i lana nadzornog odbora), C-420/18, EU:C:2019:490, t. 38. i navedena sudska praksa).

52 Kako bi se utvrdilo postojanje tog odnosa podređenosti, treba ispitati obavlja li doti na osoba svoje djelatnosti u svoje ime, za svoj račun i na vlastitu odgovornost te snosi li gospodarski rizik povezan s obavljanjem tih djelatnosti. Radi utvrđenja samostalnosti u izvršavanju predmetnih djelatnosti Sud je tako vodio računa o nepostojanju hijerarhijski podređenog odnosa te o tome da doti na osoba djeluje za svoj račun i na vlastitu odgovornost, da slobodno organizira na ine obavljanja posla i da sama prima isplate od kojih se sastoji njezin prihod (presuda od 13. lipnja 2019., OI (PDV – Djelatnost i lana nadzornog odbora), C-420/18, EU:C:2019:490, t. 39. i navedena sudska praksa).

53 U ovom je sluaju na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri je li osoba TP slobodno organizirala na ine obavljanja svojeg posla i je li sama primala isplate od kojih se sastoji njezin prihod.

54 Kad je rije? o pitanju hijerarhijski podre?enog odnosa, okolnost da je u okviru svoje djelatnosti savjetovanja i sudjelovanja na sastancima upravnog odbora ?lan tog odbora slobodan davati prijedloge i savjete po svojem naho?enju te glasati kako ?eli, upu?uje na nepostojanje takvog odnosa. Isto vrijedi ?ak i ako se od tog ?lana tra?i da poштуje odluke navedenog odbora, s obzirom na to da se njegovi zadaci, kako su navedeni u to?ki 18. ove presude, u biti ne sastoje od primjene ili provedbe odluka istih odbora, nego od davanja prijedloga i savjeta te pripreme i donošenja odluka predmetnih upravnih odbora, zajedno s njihovim drugim ?lanovima.

55 Kad je rije? o tome je li takav ?lan upravnog odbora djelovao u svoje ime, za svoj ra?un i na vlastitu odgovornost, osobito valja uzeti u obzir pravila nacionalnog prava kojima se ure?uje raspodjela odgovornosti izme?u ?lanova upravnog odbora i predmetnog društva. U tom pogledu, kao što je to nezavisna odvjetnica u biti navela u to?kama 33. i 34. svojeg mišljenja, okolnost da je takva raspodjela odgovornosti sli?na ili istovjetna u odnosima izme?u zaposlenika i njegova poslodavca može upu?ivati na to da takvi ?lanovi ne djeluju na vlastitu odgovornost. Isto vrijedi i ako je sustav odgovornosti koji se na njih primjenjuje samo sporedan u odnosu na sustav odgovornosti koji se primjenjuje na društvo ili upravni odbor kao na tijelo tog društva.

56 Ako se nakon tih provjera pokaže da ?lan upravnog odbora ne djeluje na vlastitu odgovornost, treba tako?er zaklju?iti da, ?ak i ako se ?ini da ta osoba, kada daje savjete ili prijedloge upravnom odboru i kada glasa, djeluje u vlastito ime, ona zapravo djeluje za ra?un tog odbora i, op?enito, društva ?ije je navedeni odbor tijelo, s obzirom na to da ti savjeti, prijedlozi i glasovi, koji prvenstveno mogu dovesti do odgovornosti društva, moraju biti dani u interesu i za ra?un tog društva.

57 Kad je rije? o tome nosi li ?lan upravnog odbora dioni?kog društva osnovanog u skladu s luksemburškim pravom gospodarski rizik povezan s njegovom djelatnoš?u, valja pojasniti da, kao što to proizlazi iz to?ke 43. presude od 13. lipnja 2019., IO (PDV – Djelatnost ?lana nadzornog odbora) (C-420/18, EU:C:2019:490), i sudske prakse navedene u toj to?ki, gospodarski rizik na koji se Sud poziva u svojoj sudskoj praksi uvijek se odnosi na gospodarski rizik koji izravno nastaje osobi za koju ocjenjuje obavlja li samostalno svoju gospodarsku djelatnost. Stoga gospodarski rizik kojemu je takvo društvo izloženo zbog odluka upravnog odbora ?iji je takva osoba ?lan ne može biti relevantan.

58 S obzirom na to pojašnjenje, valja ustvrditi da se ?ini da osoba kao što je osoba TP, koja upravnom odboru društva pruža svoje stru?no znanje i iskustvo te sudjeluje u glasanju tog odbora, ne snosi gospodarski rizik povezan s vlastitom djelatnoš?u jer, kao što je to nezavisna odvjetnica u biti navela u to?kama 33. i 36. do 38. svojeg mišljenja, samo ?e se društvo morati suo?iti s negativnim posljedicama odluka upravnog odbora i stoga snositi gospodarski rizik koji proizlazi iz djelatnosti ?lanova tog odbora.

59 Takav se zaklju?ak osobito name?e kada, kao u glavnom postupku, iz nacionalnog pravnog okvira proizlazi da ?lanovi upravnog odbora ne preuzimaju osobne obveze u odnosu na obveze društva. Name?e se ?ak i kada iznos naknade koji je ispla?en ?lanu upravnog odbora u obliku udjela u dobiti ovisi o dobiti koju je ostvarilo društvo. Naime, taj ?lan ni u kojem slu?aju ne snosi rizik gubitka povezan s njegovom djelatnoš?u ?lana upravnog odbora jer se sudjelovanje u dobiti društva ne može izjedna?iti sa snošenjem vlastitog rizika od dobiti i gubitka. Navedeni se zaklju?ak osobito name?e kada glavna skupština dioni?ara dodjeljuje udjele u dobiti u obliku paušalnog iznosa koji se ispla?uje ?ak i kada društvo trpi gubitke ili se na?e u prisilnoj likvidaciji.

60 S obzirom na prethodno navedeno, na drugo pitanje valja odgovoriti tako da ?lanak 9. stavak 1. prvi podstavak Direktive o PDV-u treba tuma?iti na na?in da se djelatnost ?lana upravnog odbora dioni?kog društva osnovanog u skladu s luksemburškim pravom ne obavlja

samostalno u smislu te odredbe kada taj član ne djeluje za svoj račun ni na vlastitu odgovornost te ne snosi gospodarski rizik povezan s njegovom djelatnošću, unatoč činjenici da slobodno organizira način obavljanja svojeg posla, sâm prima isplate koje predstavljaju njegov prihod, djeluje u svoje ime i ne podliježe hijerarhijski podređenom odnosu.

Troškovi

61 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (treće vijeće) odlučuje:

1. Članak 9. stavak 1. podstavak 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

treba tumačiti na način da:

član upravnog odbora dioničkog društva osnovanog u skladu s luksemburškim pravom obavlja gospodarsku djelatnost u smislu te odredbe ako tom društvu pruža uslugu uz naplatu te ako je ta djelatnost trajna i obavlja se za naknadu čiji su načini određivanja predvidljivi.

2. Članak 9. stavak 1. drugi podstavak Direktive 2006/112

treba tumačiti na način da se:

djelatnost člana upravnog odbora dioničkog društva osnovanog u skladu s luksemburškim pravom ne obavlja samostalno u smislu te odredbe kada taj član ne djeluje za svoj račun ni na vlastitu odgovornost te ne snosi gospodarski rizik povezan s njegovom djelatnošću, unatoč činjenici da slobodno organizira način obavljanja svojeg posla, sâm prima isplate koje predstavljaju njegov prihod, djeluje u svoje ime i ne podliježe hijerarhijski podređenom odnosu.

Potpisi

* Jezik postupka: francuski