

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

21. prosince 2023(*)

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 9 – Osoby povinné k dani – Ekonomická činnost vykonávaná samostatně – Pojem ‚ekonomická činnost‘ – Pojem ‚samostatný výkon činnosti‘ – Činnost řídícího představenstva akciové společnosti“

Ve věci C-288/22,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím tribunal d'arrondissement de Luxembourg (obvodní soud v Lucemburku) (Lucembursko) ze dne 26. dubna 2022, došlým Soudnímu dvoru dne 29. dubna 2022, v řízení

TP

proti

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

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení: K. Jürimäe, předsedkyně senátu, N. Piçarra, M. Safjan (zpravodaj), N. Jääskinen a M. Gavalec, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

za soudní kancelář: K. Hötzel, radová,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 17. května 2023,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

- za TP: E. Adam, N. Le Gouvellec a K. Veranneman, avocats,
- za lucemburskou vládu: A. Germeaux a T. Schell, jako zmocněnci, ve spolupráci s: F. Lerch, avocate,
- za českou vládu: O. Serdula, M. Smolek a J. Vlášil, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi: A. Armenia, M. Björkland a C. Ehrbar, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 13. července 2023

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 9 a 10 směrnice Rady

2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi TP a administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (správa daní z převodu majetku, majetkových daní a DPH) (Lucembursko) ohledně výměru pro účely daně z přidané hodnoty (DPH), který tato správa vydala v souvislosti s činností TP jakožto členů představenstva několika akciových společností založených podle lucemburského práva.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH stanoví:

„Podmínkem DPH jsou tato plnění:

[...]

c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]“

4 Článek 9 odst. 1 této směrnice stanoví:

„Osobou povinnou k dani“ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

„Ekonomickou činností“ se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

5 Článek 10 uvedené směrnice zní:

„Podmínka, aby byla ekonomická činnost vykonávána ‚samostatně‘, jak [je] stanoveno v čl. 9 odst. 1, vylučuje ze systému DPH zaměstnavatele a další osoby, váže-li je k zaměstnavateli pracovní smlouva nebo jiný právní svazek, který zakládá vztah zaměstnavatele a zaměstnavatele v oblasti pracovních podmínek a odměňování zaměstnavatele a odpovědnosti zaměstnavatele.“

6 Podle čl. 24 odst. 1 též směrnice platí následující:

„Poskytnutím služby“ se rozumí každé plnění, které není dodáním zboží.“

7 Článek 73 směrnice o DPH stanoví:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v člácích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“

Lucemburské právo

8 Článek 4 odst. 1 zákona ze dne 12. února 1979 o dani z přidané hodnoty, ve znění

pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), stanoví:

„Osobou povinnou k dani ve smyslu článku 2 se rozumí jakákoli osoba, která poskytuje samostatně a pravidelně plnění související s jakoukoli ekonomickou činností, a to bez ohledu na účely, výsledky a místo této činnosti.

[...]“

9 Článek 5 zákona o DPH zní následovně:

„Ekonomickou činností se rozumí jakákoli činnost směřující k dosažení zisku, zejména činnost výrobce, obchodníka nebo poskytovatele služeb, včetně zemědělské činnosti, činnosti svobodných povolání a činnosti zahrnující využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání z něj pravidelného příjmu.“

10 Článek 441-1 zákona ze dne 10. srpna 1915 o obchodních společnostech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon ze dne 10. srpna 1915“), stanoví:

„Akciové společnosti jsou řízeny dočasnými zástupci – akcionáři či nikoli – kteří jsou odvolatelní a zaměstnaní nebo neplacení.“

11 Článek 441-2 tohoto zákona stanoví:

„Členové představenstva musí být nejméně tři.

[...]

Jsou jmenováni na období stanovené valnou hromadou akcionářů; mohou však být poprvé jmenováni zakladatelskou listinou společnosti. [...]

Funkční období nesmí překročit šest let; valná hromada je vždy může odvolat.

[...]“

12 Článek 441-5 uvedeného zákona zní takto:

„Představenstvo má pravomoc provádět veškeré úkony nezbytné nebo užitečné pro uskutečnění podnikání s výjimkou těch, které jsou zákonem nebo stanovami vyhrazeny valné hromadě. [...]

Zastupuje společnost vůči třetím osobám a před soudem, a to buď jako žalobce, nebo jako žalovaný. Úkony ve prospěch nebo proti společnosti jsou platné uskutečňeny pouze na jméno společnosti samotné.

Omezení pravomocí, jež jsou v předchozích pododstavcích svěřeny představenstvu a vyplývají buď ze stanov, anebo z rozhodnutí příslušných orgánů, se nelze dovolávat vůči třetím osobám, a to ani v případě, že jsou zveřejněna.

Stanovy však mohou dát jednomu nebo více členům představenstva pravomoc zastupovat společnost před soudem v žalobách nebo v soudních řízeních, a to buď samostatně, nebo společně. Tohoto ujednání se lze dovolávat vůči třetím osobám za podmínek stanovených v hlavě I kapitole Va zákona ze dne 19. prosince 2002 o obchodním rejstříku a obchodních společnostech, jakož i o účetnictví a ročních účetních závěrkách podniků, ve znění pozdějších předpisů.

[...]"

13 ?lánek 441-8 téhož zákona stanoví:

„?lenové p?edstavenstva nep?ebírají žádné osobní závazky ve vztahu k závazk?m spole?nosti.“

14 ?lánek 441-9 zákona ze dne 10. srpna 1915 stanoví:

„?lenové p?edstavenstva, ?lenové ?ídícího výboru a generální ?editel jsou v souladu s obecnými právními p?edpisy spole?nosti odpov?dní za výkon mandátu, který jim byl ud?len, a za pochybení p?i vedení.

?lenové p?edstavenstva a ?lenové ?ídícího výboru odpovídají spole?n? a nerozdíln?, a? už spole?nosti nebo t?etí osob?, za škodu vzniklou v d?sledku porušení ustanovení tohoto zákona nebo stanov.

?lenové p?edstavenstva a ?lenové ?ídícího výboru budou této odpov?dnosti zproš?ni, pokud jde o protiprávní jednání, kterých se neú?astnili, pouze pokud jim nelze p?í?ítat žádné pochybení a pokud tato jednání oznámili, pokud jde o ?leny p?edstavenstva, na nejbližší valné hromad?, a pokud jde o ?leny ?ídícího výboru, na prvním zasedání p?edstavenstva poté, co se o nich dozv?d?li.“

15 ?lánek 441-10 tohoto zákona stanoví:

„Každodenní správa obchodní ?innosti spole?nosti, jakož i zastupování spole?nosti, pokud jde o toto vedení, mohou být delegovány na jednoho nebo více ?len? p?edstavenstva, ?editele, manažery a jiné zmocn?nce, a? už jsou akcioná?i ?i nikoli, jednající samostatn? nebo spole?n?.

Jejich jmenování, odvolání a pravomoci jsou upraveny stanovami nebo rozhodnutím p?íslušných orgán?, avšak omezení jejich pravomocí k zastupování pro ú?ely každodenního ?ízení nelze uplat?ovat v??i t?etím osobám, i když jsou zve?ejn?na.

Ujednání, podle kterého je každodenním ?ízením pov??ena jedna nebo více osob jednajících samostatn? nebo spole?n?, se lze v??i t?etím osobám dovolávat za podmínek stanovených v hlav? I kapitole Va zákona ze dne 19. prosince 2002 o obchodním rejst?íku a obchodních spole?nostech, jakož i o ú?etnictví a ro?ních ú?etních záv?rkách podnik?, ve zn?ní pozd?jších p?edpis?.

Pov??ení ?lena p?edstavenstva ukládá p?edstavenstvu povinnost každoro?n? informovat ?ádnou valnou hromadu o platech, odm?nách a výhodách p?iznaných pov??enému ?lenu p?edstavenstva.

Odpov?dnost pov??ených ?len? p?edstavenstva za každodenní ?ízení je ve vztahu k tomuto ?ízení stanovena v souladu s obecnými pravidly mandátu.

[...]"

16 ?lánek 441-11 uvedeného zákona stanoví:

„Stanovy mohou zmocnit p?edstavenstvo, aby delegovalo své ?ídící pravomoci na ?ídící výbor nebo generálního ?editele, aniž by se toto pov??ení mohlo týkat celkové politiky spole?nosti nebo veškerých akt? vyhrazených p?edstavenstvu na základ? jiných ustanovení zákona. Je-li ustaven ?ídící výbor nebo jmenován generální ?editel, za jeho kontrolu odpovídá p?edstavenstvo.

řídící výbor se skládá z několika osob bez ohledu na to, zda jsou členy představenstva, či nikoli.

[...]"

Spor v povodním řízení a podstatné otázky

17 TP je členem představenstva několika akciových společností založených podle lucemburského práva a v tomto rámci plní řadu úkolů.

18 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že podle upřesnění poskytnutých TP jeho činnost spočívá zejména v přijímání zpráv ředitelů nebo zástupců dotčených společností, diskusích o strategických návrzích, výběru provozních manažerů, problémech spojených s účetnictvím těchto společností a jejich dceřiných společností, jakož i o rizicích, kterým jsou vystaveny. V případě potřeby se podílí na přípravě rozhodnutí, která musí přijmout zástupci dotčených společností na úrovni představenstev jejich dceřiných společností. Podílí se rovněž na vypracovávání rozhodnutí týkajících se účetnictví dotčených společností a návrhů k předložení valným hromadám akcionářů k rizikové politice, jakož i ke strategickým rozhodnutím těchto společností. V souladu s články 441-10 a 441-11 zákona ze dne 10. srpna 1915 zajišťuje každodenní řízení uvedených společností řídící výbor, jehož členy jsou povolení členové představenstva nebo povolení ředitelé, nebo neexistuje-li provozní činnost vyžadující řídící výbor, stálí zástupci představenstva nebo členové tohoto představenstva.

19 V důsledku těchto činností pobíral TP jakožto člen představenstva dotčených společností rozhodnutím valných hromad akcionářů těchto společností odměny ze zisku dosaženého těmito společnostmi.

20 Z důvodu uvedených činností obdržel TP daňový výměr o uložení DPH za rok 2019, vydaný dne 28. července 2020 administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (správa daní z převodu majetku, majetkových daní a DPH).

21 Dopisem ze dne 2. října 2020 podal TP proti tomuto výměru stížnost k této správě, v níž tvrdil, že činnost člena představenstva akciové společnosti založené podle lucemburského práva nepředstavuje ekonomickou činnost ve smyslu článku 4 zákona o DPH, který provádí článek 9 směrnice o DPH, a nepožadává takovému členovi postavení osoby povinné k dani.

22 Rozhodnutím ze dne 23. prosince 2020 ředitel uvedené správy zamítl stížnost TP z důvodu, že takoví členové představenstva akciové společnosti založené podle lucemburského práva, jako je TP, vykonávají ekonomickou činnost samostatně, a proto odměny za výkon funkce, které z tohoto titulu pobírají, nejsou osvobozeny od DPH.

23 Dne 26. ledna 2021 podal TP proti tomuto rozhodnutí žalobu na neplatnost k tribunal d'arrondissement de Luxembourg (obvodní soud v Lucemburku) (Lucembursko), jenž je předkládajícím soudem.

24 Předkládající soud uvádí, že pro účely vyřešení sporu v povodním řízení musí zaprvé určit, zda fyzická osoba, která je členem představenstva akciových společností založených podle lucemburského práva, vykonává ekonomickou činnost ve smyslu článku 9 směrnice o DPH.

25 Z tohoto hlediska si předkládající soud klade otázku, zda s ohledem na judikaturu Soudního dvora týkající se pojmu „ekonomická činnost“ uvedeného v tomto ustanovení představují odměny za výkon funkce pobírané touto fyzickou osobou skutečnou protihodnotu za službu poskytnutou příjemci a zda existuje přímá souvislost mezi takto poskytnutou službou a získanou protihodnotou.

26 Zadruhé p?edkládající soud up?es?uje, že taková fyzická osoba, jako je TP, jenž je ?lenem p?edstavenstva akciových spole?ností, není podle lucemburského práva vázána k zam?stnavateli pracovní smlouvou nebo jiným právním svazkem ve smyslu ?lánku 10 sm?rnice o DPH, a žádá Soudní dv?r o objasn?ní, zda taková osoba vykonává ?innost samostatn? ve smyslu ?lánku 9 sm?rnice o DPH.

27 V této souvislosti p?erušíl tribunal d'arrondissement de Luxembourg) (obvodní soud v Lucemburku) ?ízení a p?edložil Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Vykonává fyzická osoba, která je ?lenem p?edstavenstva akciové spole?nosti založené podle lucemburského práva, ‚ekonomickou‘ ?innost ve smyslu ?lánku 9 sm?rnice [o DPH], a konkrétn?, má být odm?na za výkon funkce, již tato osoba pobírá, považována za odm?nu obdrženou jako protipln?ní za služby poskytnuté této spole?nosti?

2) Vykonává fyzická osoba, která je ?lenem p?edstavenstva akciové spole?nosti založené podle lucemburského práva, ?innost ‚samostatn?‘ ve smyslu ?lánk? 9 a 10 sm?rnice [o DPH]?”

K p?edb?žným otázkám

K první otázce

28 Podstatou první otázky p?edkládajícího soudu je, zda ?l. 9 odst. 1 sm?rnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že ?len p?edstavenstva akciové spole?nosti založené podle lucemburského práva vykonává ekonomickou ?innost ve smyslu tohoto ustanovení.

29 Zprv? je t?eba p?ipomenout, že podle ?l. 9 odst. 1 prvního pododstavce sm?rnice o DPH se „osobou povinnou k dani“ rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli míst? provádí samostatn? ekonomickou ?innost, a to bez ohledu na ú?el nebo výsledky této ?innosti. Pojem „ekonomická ?innost“ je definován v ?l. 9 odst. 1 druhém pododstavci sm?rnice o DPH tak, že zahrnuje veškerou ?innost výrobc?, obchodník? a osob poskytujících služby, v?etn? t?žební ?innosti, zem?d?lské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání.

30 Soudní dv?r up?esnil, že ?innost m?že být kvalifikována jako ekonomická ?innost ve smyslu ?l. 9 odst. 1 sm?rnice o DPH pouze tehdy, pokud odpovídá jednomu z pln?ní uvedených v ?l. 2 odst. 1 této sm?rnice (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. dubna 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, bod 32 a citovaná judikatura). Mezi nimi je v ?l. 2 odst. 1 písm. c) uvedené sm?rnice uvedeno poskytnutí služby za úplatu uskute?né v rámci ?lenského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

31 I když je na p?edkládajícím soudu, aby použil vnitrostátní ustanovení, která provedla ?l. 9 odst. 1 sm?rnice o DPH, na okolnosti sporu v p?vodním ?ízení a provedl za tímto ú?elem nezbytné posouzení skutkového stavu a právní kvalifikaci, m?že Soudní dv?r poskytnout up?esn?ní, která posouzí vnitrostátnímu soudu jako vodítko pro jeho výklad (rozsudek ze dne 22. listopadu 2017, Cussens a další, C?251/16, EU:C:2017:881, bod 59, jakož i citovaná judikatura).

32 I když v projednávané v?ci z písemností ve spise, který má Soudní dv?r k dispozici, vyplývá zejména z úkol? sv?zených TP, jak jsou p?ipomenuty v bod? 18 tohoto rozsudku, že TP poskytoval služby ve smyslu ?l. 2 odst. 1 písm. c) sm?rnice o DPH, p?edkládající soud se táže na úplatnou povahu tohoto pln?ní, a konkrétn? na to, zda lze odm?ny za výkon funkce pobírané ?lenem p?edstavenstva n?kolika akciových spole?ností považovat za odm?nu obdrženou jako protipln?ní za služby poskytované t?mto spole?nostem.

33 V tomto ohledu je t?eba p?ipomenout, že kvalifikace poskytování služeb jako pln?ní „za

úplatu“ ve smyslu výše uvedeného ustanovení předpokládá pouze existenci přímého vztahu mezi tímto plněním a protiplněním skutečně obdrženým osobou povinnou k dani. Takový přímý vztah existuje, pokud je mezi poskytovatelem a příjemcem právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečné protiplnění za službu poskytnutou příjemci (rozsudek ze dne 15. dubna 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, bod 36 a citovaná judikatura).

34 K tomuto poslednímu bodu je třeba připomenout, že k tomu, aby mohla být odměna považována za skutečnou protihodnotu poskytnuté služby, musí být v přímém poměru k poskytnuté službě v tom smyslu, že nesmí pouze částečně odměňovat poskytování služby, které bylo nebo má být uskutečeno, do té míry, že by se přerušil přímý vztah mezi těmito službami a protiplněním (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 2. června 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, bod 49). Nicméně skutečnost, že je určité plnění poskytnuto za cenu vyšší nebo nižší, než je pořizovací cena, a tudíž za cenu, která je vyšší nebo nižší, než je běžná tržní cena, je pro kvalifikaci tohoto plnění jako „plnění za úplatu“, irrelevantní. Taková okolnost totiž nemůže mít vliv na přímý vztah mezi poskytnutím služby, které bylo nebo má být uskutečeno, a protiplněním, které bylo nebo má být obdrženo a jehož výše je určena předem a podle jasně stanovených kritérií (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. května 2016, Geemente Borsele a Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, bod 26, jakož i citovaná judikatura, a ze dne 15. dubna 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, bod 43).

35 Kromě toho může být odměna stanovena postupně v rozsahu, v němž poskytovatel vykonává činnost, pokud jsou podmínky stanovení předvídatelné a mohou zajistit, že poskytovatel v zásadě obdrží platbu za plnění, která poskytuje (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. dubna 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, bod 44).

36 Kromě toho je přímý vztah mezi plněním a protiplněním přerušen, pokud je odměna poskytnuta zcela blahosklonně a nahodile, takže její výši prakticky nelze určit (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. března 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, bod 19), nebo je-li její výše obtížně kvantifikovatelná nebo nejistá s ohledem na okolnosti jejího stanovení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. listopadu 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, bod 35).

37 V projednávané věci i při neexistenci písemné dohody o odměně TP, uzavřené mezi ním a akciovými společnostmi, jejichž představenstva je členem, ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že TP obdržel za činnost člena představenstev odměnu, která patrně měla formu buď odměny za výkon funkce poskytnutých valnými hromadami akcionářů v závislosti na zisku dosaženém dotyčnými akciovými společnostmi, nebo paušální částky, což TP rovněž potvrdil na jednání před Soudním dvorem.

38 V tomto ohledu se existence přímého vztahu mezi odměnou a činností jeví být prokázána v případě odměny ve formě předem stanovené paušální částky. Okolnost, že je náhrada stanovena nikoli v závislosti na jednotlivých plněních, ale paušálně a na ročním základě, nemá sama o sobě vliv na přímý vztah mezi poskytnutými službami a obdrženým protiplněním (rozsudky ze dne 22. února 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, bod 37, a ze dne 13. června 2019, IO (DPH – činnost člena dozorčí rady), C-420/18, EU:C:2019:490, bod 25).

39 V případě, že by odměna TP měla formu odměny za výkon funkce, předkládající soud bude muset s ohledem na judikaturu citovanou v bodech 33 až 36 tohoto rozsudku ověřit, zda v případě, že dotyčná akciová společnost nedosahuje zisku nebo dosahuje malého zisku, může

valná hromada akcionářů TP na základě jiných faktorů přiznat částku odměn za výkon funkce ve výši, kterou lze považovat za objektivně odpovídající službám poskytované TP.

40 Kromě toho, pokud jde o okolnost, že odměny za výkon funkce jsou poskytovány valnou hromadou akcionářů dotyčné společnosti, a i za předpokladu, že by podle lucemburského práva měla být taková valná hromada považována nikoli za orgán této společnosti, ale za její orgán nebo entitu oddělitelnou od této společnosti, je třeba připomenout, že k tomu, aby poskytování služeb mohlo být považováno za skutečné „za úplatu“ ve smyslu směrnice o DPH, není nezbytné, aby protiplnění za tuto službu bylo získáno přímo od jejího příjemce, ale že může být získáno i od této osoby, jak rovněž jasně vyplývá ze znění článku 73 této směrnice (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. dubna 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, bod 40 a citovaná judikatura).

41 Z druhého z judikatury Soudního dvora vyplývá, že skutečnost, že došlo k poskytnutí služby za úplatu, nepostačuje pro konstatování existence ekonomické činnosti ve smyslu čl. 9 odst. 1 téže směrnice (rozsudek ze dne 12. května 2016, Geemete Borsele a Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, bod 28), ale že musí být splněna i další kritéria.

42 Definice pojmu „ekonomická činnost“, jak byla připomenuta v bodě 29 tohoto rozsudku, totiž zdrazňuje rozsah působnosti tohoto pojmu, jakož i objektivní povahu uvedeného pojmu v tom smyslu, že činnost je posuzována sama o sobě bez ohledu na její účel nebo výsledky. Činnost je obecně kvalifikována jako ekonomická, pokud má pravidelný charakter a je vykonávána za odměnu pro toho, kdo ji uskutečňuje (rozsudek ze dne 15. dubna 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, bod 47, jakož i citovaná judikatura), což znamená, že odměna jako taková musí mít pravidelný charakter [v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 13. prosince 2007, Götz, C-408/06, EU:C:2007:789, bod 18 a citovaná judikatura; ze dne 13. června 2019, IO (DPH – činnost Irena dozorčí rady), C-420/18, EU:C:2019:490, bod 27 a citovaná judikatura, a ze dne 15. dubna 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, bod 55].

43 Za účelem určení, zda je poskytnutí služby uskutečněno za úplatu, takže tato činnost musí být kvalifikována jako ekonomická činnost, je třeba analyzovat všechny podmínky, za kterých bylo toto plnění poskytnuto (rozsudek ze dne 15. dubna 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, bod 48 a citovaná judikatura).

44 V tomto ohledu je třeba připomenout, že srovnání podmínek, za kterých dotyčná osoba poskytuje dotyčné služby, a podmínek, za kterých je tento druh služeb obvykle poskytován, může představovat jednu z metod umožňujících ověřit, zda dotyčná činnost představuje ekonomickou činnost (rozsudek ze dne 12. května 2016, Geemete Borsele a Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, bod 30, jakož i citovaná judikatura). Relevantním faktorem může být i to, zda je výše odměny určena podle kritérií, která zaručují, že je dostatečná k pokrytí provozních nákladů poskytovatele (rozsudek ze dne 15. dubna 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, bod 49 a citovaná judikatura).

45 S ohledem na tuto judikaturu je třeba mít za to, že jmenování takové fyzické osoby, jako TP, do funkce Irena představenstva akciové společnosti založené podle lucemburského práva na funkční období nejvýše šesti let, které lze prodloužit, přiznává činnosti takového Irena pravidelný charakter. Okolnost, že takové zmocnění je odvolatelné *ad nutum*, to znamená kdykoli a bez odvodnění, a že i jeho držitel se jej může kdykoli vzdát, nemůže sama o sobě způsobit, že tato činnost ztratí svůj pravidelný charakter, jelikož s uvedeným zmocněním je od počátku spojena maximální délka šesti let.

46 Tato délka šestiletého funkčního období rovněž může uinit z odměn poskytovaných za

výkon funkce pravidelný příjem [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. června 2019, IO (DPH –innost ělena dozorčí rady), C-420/18, EU:C:2019:490, bod 27 a citovaná judikatura]. Aby však tato pravidelnost byla zachována, je třeba, v případě, že by se odměny za výkon funkce přidělovaly v závislosti na zisku dosaženém dotyčnou společností, aby odměny za výkon funkce rovněž mohly být ěleněm představenstva poskytovány ve zdaňovacích obdobích, v nichž společnost zisku nedosáhla.

47 S ohledem na výše uvedené důvody je třeba na první otázku odpovědět tak, že čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že ělen představenstva akciové společnosti založené podle lucemburského práva vykonává ekonomickou ěinnost ve smyslu tohoto ustanovení, pokud této společnosti poskytuje za úplatu služby a pokud má tato ěinnost pravidelný charakter a je vykonávána za odměnu, u níž jsou předvídatelné podmínky stanovení.

Ke druhé otázce

48 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 9 odst. 1 první pododstavec směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že ěinnost ělena představenstva akciové společnosti založené podle lucemburského práva je vykonávána samostatně ve smyslu tohoto ustanovení.

49 Úvodem je třeba upřesnit, že ze skutečností obsažených ve spise, jenž má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že TP neměl žádný rozhodující hlas v představenstvech akciových společností, jichž byl ělenem, a nezastupoval ani neřídil běžnou ěinnost těchto společností ve smyslu článku 441-10 zákona ze dne 10. srpna 1915, ani nebyl ělenem řídícího výboru uvedeného v článku 441-11 tohoto zákona. S ohledem na tyto okolnosti tedy Soudní dvůr přezkoumá otázku samostatnosti takové ěinnosti, jako je ěinnost vykonávaná TP.

50 Je třeba rovněž upřesnit, že v souladu se zjištěními učiněnými předkládajícím soudem a bez ohledu na formulaci druhé otázky předkládajícím soudem je třeba posoudit uvedenou otázku pouze ve světle článku 9 směrnice o DPH, a nikoli článku 10 této směrnice. Jak totiž v podstatě uvedla generální advokátka v bodech 23 a 39 svého stanoviska, vztah podřízenosti uvedený v článku 10 této směrnice je relevantním kritériem pouze pro účely posouzení otázky, zda je ekonomická ěinnost vykonávána samostatně ve smyslu čl. 9 odst. 1 uvedené směrnice.

51 S přihlédnutím k čímtu úvodním upřesněním, z judikatury Soudního dvora týkající se tohoto článku 9 vyplývá, že pro určení, zda osoba vykonává ekonomickou ěinnost samostatně, je třeba zjistit, zda existuje vztah podřízenosti při výkonu této ěinnosti [rozsudek ze dne 13. června 2019, IO (DPH – ěinnost ělena dozorčí rady), C-420/18, EU:C:2019:490, bod 38 a citovaná judikatura].

52 Za účelem posouzení tohoto vztahu podřízenosti je tedy třeba ověřit, zda dotyčná osoba vykonává ěinnost svým jménem, na svůj účet a svou odpovědnost, jakož i to, zda tato osoba nese ekonomické riziko spojené s výkonem této ěinnosti. Pro účely konstatování existence samostatné ěinnosti tedy Soudní dvůr zohlednil neexistenci vztahu hierarchické podřízenosti, jakož i skutečnost, že dotyčná osoba jedná na svůj účet a svou odpovědnost, svobodně si určuje podmínky výkonu své práce a sama přijímá honoráře tvořící její příjem [rozsudek ze dne 13. června 2019, IO (DPH – ěinnost ělena dozorčí rady), C-420/18, EU:C:2019:490, bod 39 a citovaná judikatura].

53 V projednávané věci je na předkládajícím soudu, aby ověřil, zda si TP svobodně určoval podmínky výkonu své práce a sám přijímal honoráře tvořící jeho příjem.

54 Pokud jde o otázku vztahu hierarchické podřízenosti, okolnost, že v rámci své poradenské ěinnosti a jednání v rámci představenstva může ělen tohoto představenstva svobodně předkládat

tomuto orgánu návrhy a rady, jak si přeje, a hlasovat v něm podle svého uvážení, naznačuje, že takový vztah neexistuje. To platí i v případě, že tento člen musí respektovat rozhodnutí uvedeného představenstva, jelikož úkoly, které mu přísluší, jako jsou úkoly připomenuté v bodě 18 tohoto rozsudku, nespoívají v zásadě v uplatňování nebo provádění rozhodnutí představenstev, ale v předkládání návrhů a rad, jakož i v přípravě a přijímání rozhodnutí spolu s ostatními členy těchto představenstev.

55 Pokud jde o otázku, zda takový člen představenstva jednal svým jménem, na svůj účet a na vlastní odpovědnost, je třeba zejména zohlednit pravidla vnitrostátního práva upravující rozdělení odpovědnosti mezi členy představenstva a dotýkající se společnosti. V tomto ohledu, jak v podstatě uvedla generální advokátka v bodech 33 a 34 svého stanoviska, může okolnost, že se takové rozdělení odpovědnosti vyskytuje obdobně nebo rovnocenným způsobem ve vztazích mezi zaměstnancem a jeho zaměstnavatelem, svědčit o tom, že tyto členové nejednají na vlastní odpovědnost. Totéž platí, pokud je režim odpovědnosti, který se na něj vztahuje, pouze doplňkovým režimem ve vztahu k režimu odpovědnosti použitelnému na společnost nebo na představenstvo jakožto její orgán.

56 Pokud po provedení těchto ověření vyjde najevo, že člen představenstva nejedná na vlastní odpovědnost, je třeba rovněž dospět k závěru, že i když se jeví, že tato osoba jedná při předkládání rad nebo návrhů představenstvu a při hlasování vlastním jménem, jedná spíše na účet tohoto představenstva a obecně na účet společnosti, jehož je uvedené představenstvo orgánem, jelikož tyto rady, tyto návrhy a tato hlasování, jež mohou primárně zakládat odpovědnost společnosti, musí být formulovány v zájmu této společnosti a na její účet.

57 Pokud jde o otázku, zda člen představenstva akciové společnosti založené podle lucemburského práva nese hospodářské riziko spojené se svou činností, je třeba upřesnit, že jak vyplývá z bodu 43 rozsudku ze dne 13. června 2019, IO (DPH – činnost člena dozorčí rady) (C-420/18, EU:C:2019:490) a judikatury citované v tomto bodě, hospodářské riziko, na které Soudní dvůr poukazuje ve své judikatuře, se vztahuje vždy k hospodářskému riziku, které přímo nese osoba, jejíž samostatnost ekonomické činnosti musí být posouzena. V důsledku toho hospodářské riziko, které taková společnost nese v důsledku rozhodnutí představenstva, jehož je tato osoba členem, nemůže být relevantní.

58 Po tomto upřesnění je třeba konstatovat, že pokud taková osoba, jako je TP, poskytne své odborné znalosti a know-how představenstvu společnosti a účastní se hlasování tohoto představenstva, nejeví se, že by nesla hospodářské riziko spojené s vlastní činností, nebo – jak v podstatě uvedla generální advokátka v bodech 33 a 36 až 38 svého stanoviska – je to společnost samotná, jež bude muset nést negativním důsledkem rozhodnutí přijatých představenstvem a jež ponese hospodářské riziko vyplývající z činnosti členů tohoto představenstva.

59 Takový závěr platí zejména tehdy, když stejný jako ve věci v původním řízení z vnitrostátního právního rámce vyplývá, že členové představenstva nepřebírají žádné osobní závazky vůči dluhům společnosti. Platí i v případě, že výše odměny, již člen představenstva obdrží ve formě odměny za výkon funkce, závisí na zisku dosaženém společností. Tento člen totiž v žádném případě nenese riziko ztráty spojené s činností člena představenstva, jelikož účast na zisku společnosti nelze ztotožňovat s převzetím vlastního rizika zisku a ztráty. Výše uvedený závěr platí *a fortiori* v případě, kdy valná hromada akcionářů přiznává odměny za výkon funkce ve formě paušální částky, která je vyplácena i v případě, že společnost vznikne ztráta nebo vstoupí do likvidace.

60 S ohledem na výše uvedené důvody je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že čl. 9 odst. 1 první pododstavec směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že činnost člena

představenstva akciové společnosti založené podle lucemburského práva není vykonávána samostatně ve smyslu tohoto ustanovení, když tento člen nejedná na své účet ani svou odpovědnost a nenese hospodářské riziko vyplývající z jeho činnosti, přestože si svobodně určuje podmínky výkonu své práce, sám přijímá honoráře tvořící jeho příjem, jedná svým jménem a není ve vztahu hierarchické podřízenosti.

K nákladům řízení

61 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

1) Článek 9 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

musí být vykládán v tom smyslu, že

člen představenstva akciové společnosti založené podle lucemburského práva vykonává ekonomickou činnost ve smyslu tohoto ustanovení, pokud této společnosti poskytuje za úplatu služby a pokud má tato činnost pravidelný charakter a je vykonávána za odměnu, u níž jsou předvídatelné podmínky stanovení.

2) Článek 9 odst. 1 první pododstavec směrnice 2006/112

musí být vykládán v tom smyslu, že

činnost člena představenstva akciové společnosti založené podle lucemburského práva není vykonávána samostatně ve smyslu tohoto ustanovení, když tento člen nejedná na své účet ani svou odpovědnost a nenese hospodářské riziko vyplývající z jeho činnosti, přestože si svobodně určuje podmínky výkonu své práce, sám přijímá honoráře tvořící jeho příjem, jedná svým jménem a není ve vztahu hierarchické podřízenosti.

Podpisy

* Jednací jazyk: francouzština.