

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

21. december 2023 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 9 – afgiftspligtige personer – selvstændigt udøvet økonomisk virksomhed – begrebet »økonomisk aktivitet« – begrebet »selvstændigt udøvet virksomhed« – virksomhed som bestyrelsesmedlem i et aktieselskab«

I sag C-288/22,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af tribunal d'arrondissement de Luxembourg (kredsdomstolen i Luxembourg, Luxembourg) ved afgørelse af 26. april 2022, indgået til Domstolen den 29. april 2022, i sagen

TP

mod

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

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, K. Jürimäe, og dommerne N. Piçarra, M. Safjan (refererende dommer), N. Jääskinen og M. Gavalec,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: fuldmægtig K. Hötzel,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 17. maj 2023,

efter at der er afgivet indlæg af:

- TP ved avocates E. Adam, N. Le Gouellec og K. Veranneman,
- den luxembourgske regering ved A. Germeaux og T. Schell, som befuldmægtigede, bistået af avocate F. Lerch,
- den tjekkiske regering ved O. Serdula, M. Smolek og J. Vlášil, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved A. Armenia, M. Björkland og C. Ehrbar, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 13. juli 2023,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 9 og 10 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem TP og administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (myndigheden for registrering, offentlig ejendom og moms (herefter »afgiftsmyndigheden«)) vedrørende en af sidstnævnte udstedt momsopgørelse vedrørende TP's virksomhed som bestyrelsesmedlem i en række luxembourgske aktieselskaber.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), bestemmer:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

[...]

c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

[...]«

4 Direktivets artikel 9, stk. 1, fastsætter:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

5 Det nævnte direktivs artikel 10 har følgende ordlyd:

»Eftersom økonomisk virksomhed kun kan udøves selvstændigt, jf. artikel 9, stk. 1, er lønmodtagere og andre personer ikke omfattet af momsreglerne, i det omfang de er forpligtede over for deres arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt eller ved et andet retligt forhold, som skaber et arbejdstager-arbejdsgiverforhold med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår og arbejdsgiverens ansvar.«

6 Samme direktivs artikel 24, stk. 1, er affattet således:

»Ved »levering af ydelser« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af varer.«

7 Momsdirektivets artikel 73 bestemmer:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

Luxembourgsk ret

8 Artikel 4, stk. 1, i loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (den ændrede lov af 12.2.1979 om merværdiafgift, herefter »momsloven«) fastsætter:

»For afgiftspligtig person som omhandlet i artikel 2 anses enhver, der selvstændigt og sædvanligt udøver transaktioner, der er forbundet med en økonomisk virksomhed, uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed og uanset, hvor den udøves.

[...]«

9 Momslovens artikel 5 har følgende ordlyd:

»Ved økonomisk virksomhed forstås enhver form for virksomhed, der har til formål at opnå indtægter, bl.a. virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, virksomhed inden for liberale erhverv og virksomhed, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

10 Artikel 441-1 i loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales (den ændrede lov af 10.8.1915 om erhvervsdrivende selskaber, herefter »lov af 10. august 1915«) bestemmer:

»Aktieselskaber bestyres af fuldmægtige, som kan være selskabsdeltagere eller ej, som kan afskediges, og som er lønnede eller ulønnede.«

11 Lovens artikel 441/2 er sålydende:

»Der skal være mindst tre bestyrelsesmedlemmer.

[...]

De udnævnes for en periode, der fastsættes af generalforsamlingen; de kan dog udnævnes for første gang i selskabets stiftelsesdokument. [...]

Deres embedsperiode kan ikke overstige seks år, og de kan altid afsættes af generalforsamlingen.

[...]«

12 Den nævnte lovs artikel 441-5 har følgende ordlyd:

»Bestyrelsen har beføjelse til at foretage alle de handlinger, der er nødvendige eller hensigtsmæssige for gennemførelsen af selskabets formål, bortset fra dem, som i henhold til loven eller vedtægterne er forbeholdt generalforsamlingen. [...]

Bestyrelsen repræsenterer selskabet i forhold til tredjeparter og for domstolene, enten som sagsøger eller sagsøgt. Dokumenter, der forkyndes for eller imod selskabet, er alene gyldige i selskabets navn.

Begrænsninger i de beføjelser, som de foregående afsnit tildeler bestyrelsen, og som følger enten

af vedtægterne eller af en beslutning truffet af de kompetente organer, kan ikke gøres gældende over for tredjeparter, selv om de er offentliggjort.

Vedtægterne kan dog give en eller flere bestyrelsesmedlemmer ret til at repræsentere selskabet i retshandler eller i retssager, enten alene eller i fællesskab. Denne klausul kan gøres gældende over for tredjeparter på de betingelser, der er fastsat i afsnit I, kapitel Va, i den ændrede lov af 19. december 2002 om handels- og selskabsregistre samt virksomheders regnskaber og årsregnskaber.

[...]

13 Samme lovs artikel 441-8 bestemmer:

»Bestyrelsesmedlemmerne hæfter ikke personligt for selskabets forpligtelser.«

14 Artikel 441-9 i lov af 10. august 1915 er sålydende:

»Bestyrelsesmedlemmerne, direktionsmedlemmerne og den administrerende direktør er i overensstemmelse med de almindelige retsregler ansvarlige over for selskabet for gennemførelsen af den fuldmagt, som de har fået tildelt, og for de fejl, der er begået i forbindelse med deres ledelse.

Bestyrelsesmedlemmerne og direktionsmedlemmerne hæfter solidarisk enten over for selskabet eller over for enhver tredjepart for enhver skade, der skyldes overtrædelser af denne lovs bestemmelser eller af vedtægterne.

Bestyrelsesmedlemmerne og direktionsmedlemmerne fritages, for så vidt angår overtrædelser, som de ikke har deltaget i, kun for dette ansvar, hvis ingen fejl kan tilskrives dem, og hvis de har indberettet disse overtrædelser, for så vidt angår bestyrelsesmedlemmer, på den næste generalforsamling og, for så vidt angår direktionsmedlemmer, på det første bestyrelsesmøde, der afholdes, efter at de har fået kendskab hertil.«

15 Denne lovs artikel 441-10 fastsætter:

»Den daglige ledelse af selskabets anliggender og repræsentationen af selskabet i forbindelse med denne ledelse kan uddelegeres til en eller flere bestyrelsesmedlemmer, direktører, ledere og andre ansatte, uanset om de er selskabsdeltagere eller ej, og idet disse handler alene eller i fællesskab.

Deres udnævnelse, afskedigelse og beføjelser reguleres af vedtægterne eller af en afgørelse truffet af de kompetente organer, uden at de begrænsninger, der er fastsat for deres repræsentationsbeføjelser i forbindelse med den daglige ledelse, dog kan gøres gældende over for tredjeparter, selv om begrænsningerne offentliggøres.

Den klausul, hvorved den daglige ledelse uddelegeres til en eller flere personer, der enten handler alene eller i fællesskab, kan gøres gældende over for tredjeparter på de betingelser, der er fastsat i afsnit I, kapitel Va, i den ændrede lov af 19. december 2002 om handels- og selskabsregistre samt virksomheders regnskaber og årsregnskaber.

Uddelegering til et bestyrelsesmedlem kræver, at bestyrelsen årligt aflægger rapport til den ordinære generalforsamling om løn, honorarer og fordele, der er tildelt den pågældende.

Det ansvar for den daglige ledelse, der påhviler de personer, der har fået uddelegeret denne ledelse, fastlægges i overensstemmelse med de almindelige regler for fuldmagten.

[...]«

16 Den nævnte lovs artikel 441-11 bestemmer:

»Vedtægterne kan bemyndige bestyrelsen til at uddelegere sine ledelsesbeføjelser til en direktion eller en administrerende direktør, uden at denne delegation kan vedrøre selskabets generelle politik eller alle de dispositioner, der i henhold til andre bestemmelser i loven er forbeholdt bestyrelsen. Hvis der nedsættes en direktion, eller der udnævnes en administrerende direktør, er bestyrelsen ansvarlig for at føre tilsyn med denne.

Direktionen består af flere personer, det være sig bestyrelsesmedlemmer eller ej.

[...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

17 TP er medlem af bestyrelsen for flere luxembourgske aktieselskaber og udfører i denne forbindelse en række opgaver.

18 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at TP's virksomhed ifølge de af TP fremlagte præciserende oplysninger bl.a. består i at modtage rapporter fra lederne af eller repræsentanterne for de berørte selskaber, at drøfte strategiske forslag, de operationelle lederes valg, de problemer, der er forbundet med disse selskabers og deres datterselskabers regnskaber, samt de risici, som de løber. I givet fald deltager han i udarbejdelsen af de beslutninger, som de pågældende selskabers repræsentanter skal træffe på bestyrelsesniveau i de samme selskabers datterselskaber. Han deltager ligeledes i udarbejdelsen af beslutninger vedrørende de pågældende selskabers regnskaber og i udarbejdelsen af forslag, der skal forelægges på generalforsamlingerne, i risikopolitikken og i beslutningerne om den strategi, som disse selskaber skal følge. I overensstemmelse med artikel 441-10 og 441-11 i lov af 10. august 1915 varetages den daglige ledelse af de nævnte selskaber af en direktion, der omfatter delegerede bestyrelsesmedlemmer eller administrerende direktører, eller, i mangel af operationelle aktiviteter, der kræver en direktion, af faste repræsentanter i bestyrelsen eller af medlemmer af den pågældende bestyrelse.

19 I sin egenskab af bestyrelsesmedlem i de pågældende selskaber oppebar TP for denne virksomhed tantiemer af disse selskabers overskud fastlagt ved afgørelser truffet af de pågældende selskabers generalforsamlinger.

20 Som følge af de nævnte aktiviteter modtog TP en momsopgørelse for 2019 udstedt ex officio den 28. juli 2020 af Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA.

21 Ved en skrivelse af 2. oktober 2020 indgav TP en klage til denne myndighed over denne opgørelse, idet han gjorde gældende, at virksomhed som bestyrelsesmedlem i et luxembourgsk aktieselskab ikke udgjorde økonomisk virksomhed som omhandlet i momslovens artikel 4, som gennemfører momsdirektivets artikel 9, og ikke gav et bestyrelsesmedlem status som afgiftspligtig person.

22 Ved en afgørelse truffet den 23. december 2020 afslog direktøren for nævnte myndighed TP's klage med den begrundelse, at bestyrelsesmedlemmerne i et luxembourgsk aktieselskab, såsom TP, udøvede selvstændig økonomisk virksomhed, og at de tantiemer, som de oppebar i

denne forbindelse, derfor ikke var fritaget for moms.

23 Den 26. januar 2021 anlagde TP søgsmål med påstand om annullation af denne afgørelse ved den forelæggende ret, tribunal d'arrondissement de Luxembourg (kredsdomstolen i Luxembourg, Luxembourg).

24 Den forelæggende ret har anført, at det med henblik på løsningen af tvisten i hovedsagen for det første skal afgøres, om en fysisk person, der er bestyrelsesmedlem i luxembourgiske aktieselskaber, udøver økonomisk virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 9.

25 På denne baggrund ønsker den forelæggende ret oplyst, om de tantiemer, som en sådan fysisk person modtager, henset til Domstolens praksis vedrørende begrebet »økonomisk virksomhed« i denne bestemmelses forstand, udgør den faktiske modværdi af en tjenesteydelse, som leveres til modtageren, og om der består en direkte sammenhæng mellem den således leverede tjenesteydelse og den modtagne modværdi.

26 For det andet ønsker den forelæggende ret, idet den har præciseret, at en fysisk person som TP, der er bestyrelsesmedlem i et aktieselskab, efter luxembourgsk ret ikke er forpligtet over for en arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt eller ved et andet retligt forhold som omhandlet i momsdirektivets artikel 10, at få afklaret ved Domstolen, om en sådan person udøver sin virksomhed selvstændigt som omhandlet i momsdirektivets artikel 9.

27 Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (kredsdomstolen i Luxembourg) har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Udøver en fysisk person, der er medlem af bestyrelsen i et aktieselskab efter luxembourgsk ret, »økonomisk« virksomhed som omhandlet i [momsdirektivets] artikel 9 [...], og indebærer dette nærmere bestemt, at [tantiemer], som denne person oppebærer, skal anses for [...] vederlag, der modtages som modydelse for ydelser til dette selskab?

2) Udøver en fysisk person, der er medlem af bestyrelsen i et aktieselskab efter luxembourgsk ret, sin virksomhed »selvstændigt« som omhandlet i [momsdirektivets] artikel 9 og 10 [...]?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

28 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 9, stk. 1, skal fortolkes således, at et bestyrelsesmedlem i et luxembourgsk aktieselskab udøver økonomisk virksomhed i denne bestemmelses forstand.

29 I første række bemærkes, at ved »afgiftspligtig person« forstås i henhold til momsdirektivets artikel 9, stk. 1, første afsnit, enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. Begrebet »økonomisk virksomhed« er i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit, defineret således, at det omfatter alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv.

30 Domstolen har præciseret, at virksomhed kun kan kvalificeres som økonomisk virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit, såfremt virksomheden svarer til en af de transaktioner, der er omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1 (jf. i denne retning dom af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis). Blandt disse nævnes i direktivets artikel 2, stk. 1, litra c), levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats

område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.

31 Skønt det tilkommer den forelæggende ret at anvende de nationale bestemmelser, der gennemfører momsdirektivets artikel 9, stk. 1, på omstændighederne i tvisten i hovedsagen og at foretage de med henblik herpå nødvendige faktiske vurderinger og retlige kvalificeringer, kan Domstolen i en præjudiciel forelæggelsessag give nærmere oplysninger med henblik på at vejlede den forelæggende ret i dens fortolkning (dom af 22.11.2017, Cussens m.fl., C-251/16, EU:C:2017:881, præmis 59 og den deri nævnte retspraksis).

32 Selv om det i det foreliggende tilfælde fremgår af sagsakterne for Domstolen, bl.a. af TP's opgaver som nævnt i denne doms præmis 18, at TP har leveret en ydelse som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), er den forelæggende ret i tvivl om, hvorvidt denne levering sker mod vederlag, og rejser nærmere bestemt spørgsmål om, hvorvidt de tantiemer, som et bestyrelsesmedlem modtager fra en række aktieselskaber, kan anses for et vederlag, der modtages som modydelse for ydelser leveret til disse selskaber.

33 I denne forbindelse bemærkes, at kvalificeringen af en levering af ydelser som en transaktion »mod vederlag« i ovennævnte bestemmelses forstand alene forudsætter, at der består en direkte sammenhæng mellem denne levering og en modydelse, som den afgiftspligtige faktisk har modtaget. En sådan direkte sammenhæng foreligger, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren (dom af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

34 Hvad angår sidstnævnte punkt bemærkes, at vederlaget for at kunne anses for at være den faktiske modværdi af den leverede ydelse skal stå i et rimeligt forhold til den leverede ydelse, for så vidt som det ikke kun må udgøre en delvis betaling for de ydelser, som er leveret eller skal leveres, således at det bryder den direkte sammenhæng mellem disse ydelser og modydelsen (jf. i denne retning dom af 2.6.2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, præmis 49). Den omstændighed, at en økonomisk transaktion foretages til en pris, som er højere eller lavere end kostprisen, og følgelig en pris, som er højere eller lavere end markedsprisen, er uden relevans for kvalificeringen af en transaktion som en »transaktion mod vederlag«. En sådan omstændighed kan således ikke i sig selv påvirke den direkte sammenhæng mellem de ydelser, som er foretaget eller skal foretages, og den modydelse, som er modtaget eller skal modtages, og hvis størrelse fastsættes på forhånd efter faste kriterier (jf. i denne retning dom af 12.5.2016, Geemente Borsele et Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis, og af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 43).

35 Vederlaget kan desuden fastsættes, efterhånden som en tjenesteyder udfører sin virksomhed, for så vidt som de nærmere regler for fastsættelsen er forudsigelige og kan sikre, at tjenesteyderen principielt modtager betaling for de ydelser, som den pågældende leverer (jf. i denne retning dom af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 44).

36 I øvrigt afbrydes den direkte sammenhæng mellem tjenesteydelsen og modydelsen, når vederlaget ydes helt frivilligt og upåregneligt, således at det i praksis er umuligt at fastlægge størrelsen heraf (jf. i denne retning dom af 3.3.1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, præmis 19), eller når vederlagets størrelse er vanskelig at værdiansætte eller usikker, henset til omstændighederne omkring dets fastsættelse (jf. i denne retning dom af 10.11.2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, præmis 35).

37 Selv om der ikke måtte foreligge nogen skriftlige aftaler om TP's vederlag, indgået mellem TP og de aktieselskaber, hvori han er bestyrelsesmedlem, fremgår det i det foreliggende tilfælde af sagsakterne for Domstolen, at TP som modydelse for sin virksomhed som bestyrelsesmedlem har oppebåret et vederlag, der synes at have haft form enten af tantiemer, som generalforsamlingerne tildelte i forhold til de pågældende aktieselskabers overskud, eller, således som TP har bekræftet i retsmødet for Domstolen, af et fast beløb.

38 I denne forbindelse synes det at kunne lægges til grund, at der er en direkte sammenhæng mellem vederlaget og virksomheden, når det drejer sig om et vederlag i form af et fast beløb, der er fastsat på forhånd. Den omstændighed, at et vederlag ikke er fastsat i forhold til de individualiserede tjenester, men som et fast beløb og på årlig basis, påvirker således ikke i sig selv den direkte sammenhæng mellem leveringen af ydelserne og den modtagne modydelse (dom af 22.2.2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, præmis 37, og af 13.6.2019, IO (Moms – virksomhed som bestyrelsesmedlem), C-420/18, EU:C:2019:490, præmis 25).

39 Hvis TP's vederlag har haft form af tantiemer, skal den forelæggende ret, henset til den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 33-36, efterprøve, om det pågældende aktieselskabs generalforsamling, i det tilfælde, hvor selskabet ikke opnår et overskud eller opnår et overskud af ringe størrelse, ikke desto mindre på grundlag af andre faktorer kan tildele TP et tantiemebeløb, der kan anses for objektivt at stå i et rimeligt forhold til den ydelse, som TP har leveret.

40 Hvad i øvrigt angår den omstændighed, at tantiemerne tildeles af det pågældende selskabs generalforsamling, og selv hvis det antages, at en generalforsamling i henhold til luxembourgsk ret ikke skal anses for et organ under dette selskab, men for et tredjepartsorgan eller en enhed, der kan adskilles fra dette, bemærkes, at det ikke er nødvendigt for, at en ydelse kan anses for at være foretaget »mod vederlag« som omhandlet i momsdirektivet, at modydelsen for denne ydelse erlægges direkte af modtageren af ydelsen, idet denne modydelse nemlig kan erlægges af en tredjemand, således som det også klart fremgår af ordlyden af dette direktivs artikel 73 (jf. i denne retning dom af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

41 I anden række bemærkes, at det fremgår af Domstolens praksis, at den omstændighed, at der foreligger en sådan ydelse, ikke er tilstrækkelig med henblik på at fastslå, at der foreligger økonomisk virksomhed som omhandlet i samme direktivs artikel 9, stk. 1 (dom af 12.5.2016, Geemente Borsele og Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, præmis 28), men at andre kriterier ligeledes skal være opfyldt.

42 Definitionen af begrebet »økonomisk virksomhed« som omhandlet i nærværende doms præmis 29 viser udstrækningen af dette begrebs anvendelsesområde og objektive karakter, i den forstand at virksomheden betragtes i sig selv, uafhængigt af dens formål eller resultater. En virksomhed kvalificeres således generelt som økonomisk, når den har en varig karakter og udføres mod et vederlag, som oppebæres af den, der foretager transaktionen (dom af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis), hvilket indebærer, at selve vederlaget skal have en varig karakter (jf. i denne retning dom af 13.12.2007, Götz, C-408/06, EU:C:2007:789, præmis 18 og den deri nævnte retspraksis, af 13.6.2019, IO (Moms – virksomhed som bestyrelsesmedlem), C-420/18, EU:C:2019:490, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis, og af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 55).

43 Med henblik på at fastslå, om en tjenesteydelse er udført mod vederlag på en sådan måde, at denne virksomhed skal kvalificeres som økonomisk virksomhed, skal der foretages en vurdering af samtlige de omstændigheder, hvorunder ydelsen blev leveret (dom af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis).

44 I denne henseende bemærkes, at en sammenligning mellem de omstændigheder, hvorunder den pågældende udfører den omhandlede ydelse, og de omstændigheder, hvorunder denne type ydelse normalt udføres, kan udgøre en mulig fremgangsmåde ved afgørelsen af, om den pågældende virksomhed udgør økonomisk virksomhed (dom af 12.5.2016, Geemente Borsele et Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis). Det kan ligeledes være en relevant faktor, om vederlagets størrelse fastsættes på grundlag af kriterier, der sikrer, at vederlaget er tilstrækkeligt til at dække tjenesteyderens driftsomkostninger (dom af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 49 og den deri nævnte retspraksis).

45 På baggrund af denne retspraksis må det fastslås, at udnævnelsen af en fysisk person, såsom TP, til embedet som bestyrelsesmedlem i et luxembourgsk aktieselskab for en embedsperiode på højst seks år, der kan forlænges, giver et sådant medlems virksomhed en varig karakter. Den omstændighed, at et sådant embede kan tilbagekaldes ad nutum, dvs. når som helst og uden begrundelse, og at indehaveren også til enhver tid kan give afkald herpå, kan ikke i sig selv medføre, at denne virksomhed mister sin varige karakter, eftersom der fra begyndelsen er knyttet en maksimal varighed på seks år til embedet.

46 Den omstændighed, at embedsperioden er seks år, kan ligeledes give de vederlag, der udbetales i form af tantiemer en varig karakter (jf. i denne retning dom af 13.6.2019, IO (Moms – virksomhed som bestyrelsesmedlem), C-420/18, EU:C:2019:490, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis). For at bevare denne varige karakter kræves det imidlertid, at bestyrelsesmedlemmerne, i tilfælde af at tantiemerne tildeles i forhold til det pågældende selskabs overskud, også kan få tildelt tantiemer i regnskabsår, hvor selskabet ikke har haft overskud.

47 Henset til ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 9, stk. 1, skal fortolkes således, at et bestyrelsesmedlem i et luxembourgsk aktieselskab udøver økonomisk virksomhed i denne bestemmelses forstand, hvis vedkommende mod vederlag leverer en ydelse til dette selskab, og hvis denne virksomhed har en varig karakter og udføres mod et vederlag, der fastsættes efter nærmere regler, som er forudsigelige.

Det andet spørgsmål

48 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 9, stk. 1, første afsnit, skal fortolkes således, at et bestyrelsesmedlem i et luxembourgsk aktieselskab udøver sin virksomhed selvstændigt i denne bestemmelses forstand.

49 Det skal indledningsvis præciseres, at det fremgår af sagsakterne for Domstolen, at TP ikke havde nogen udslagsgivende stemme i de aktieselskabers bestyrelser, hvori han var medlem, og at TP heller ikke varetog den daglige repræsentation eller ledelse af disse selskabers drift som omhandlet i artikel 441-10 i lov af 10. august 1915, ligesom TP heller ikke var en del af en direktion som omhandlet i denne lovs artikel 441-11. Det er således i lyset af disse omstændigheder, at Domstolen vil undersøge spørgsmålet om, hvorvidt en virksomhed som den af TP udøvede er selvstændig eller ej.

50 Det skal ligeledes præciseres, at det andet spørgsmål, i overensstemmelse med den

forelæggende rets konstateringer og uanset den forelæggende rets formulering af det nævnte spørgsmål, alene skal vurderes i lyset af momsdirektivets artikel 9 og ikke dets artikel 10. Som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 23 og 39 i forslaget til afgørelse, er det arbejdstager-arbejdsgiverforhold, der er nævnt i dette direktivs artikel 10, nemlig kun et relevant kriterium med henblik på vurderingen af, om en økonomisk virksomhed udøves som selvstændig som omhandlet i det nævnte direktivs artikel 9, stk. 1.

51 Efter disse indledende præciseringer bemærkes, at det fremgår af Domstolens praksis vedrørende denne artikel 9, at det med henblik på at fastslå, om en person udøver økonomisk virksomhed selvstændigt, skal undersøges, om der foreligger et arbejdstager-arbejdsgiverforhold under udøvelsen af denne virksomhed (jf. i denne retning dom af 13.6.2019, IO (Moms – virksomhed som bestyrelsesmedlem), C-420/18, EU:C:2019:490, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

52 Med henblik på at vurdere, om dette arbejdstager-arbejdsgiverforhold foreligger, skal det undersøges, om den pågældende udøver sin virksomhed i eget navn, for egen regning og på eget ansvar, og om den pågældende selv bærer den økonomiske risiko, der er forbundet med udøvelsen af denne virksomhed. For at fastslå, om den pågældende virksomhed bliver udøvet selvstændigt, har Domstolen således taget hensyn til, at der ikke på nogen måde er noget hierarkisk arbejdstager-arbejdsgiverforhold, og til den omstændighed, at den pågældende handler for egen regning og på eget ansvar, at vedkommende frit tilrettelægger sit arbejde og selv oppebærer de honorarer, som udgør den pågældendes indtægt (dom af 13.6.2019, IO (Moms – virksomhed som bestyrelsesmedlem), C-420/18, EU:C:2019:490, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).

53 I det foreliggende tilfælde påhviler det den forelæggende ret at efterprøve, om TP frit har tilrettelagt sit arbejde, og om han selv har modtaget de honorarer, der udgjorde hans indtægter.

54 Hvad angår spørgsmålet om det hierarkiske arbejdstager-arbejdsgiverforhold udgør den omstændighed, at bestyrelsesmedlemmet i forbindelse med sin virksomhed bestående i rådgivning og drøftelser i en bestyrelse frit kan forelægge bestyrelsen de forslag og den rådgivning, som vedkommende ønsker, og stemme i bestyrelsen, som vedkommende ønsker, et holdepunkt for, at der ikke foreligger et sådant forhold. Det forholder sig således, selv om bestyrelsesmedlemmet skal overholde bestyrelsens afgørelser, eftersom de opgaver, der påhviler bestyrelsesmedlemmet, såsom dem, der er nævnt i denne doms præmis 18, i det væsentlige ikke består i at anvende eller gennemføre samme bestyrelses afgørelser, men i at udarbejde og, sammen med de øvrige medlemmer af de omhandlede bestyrelser, vedtage sidstnævntes beslutninger.

55 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt et sådant bestyrelsesmedlem har handlet i eget navn, for egen regning og på eget ansvar, skal der navnlig tages hensyn til de nationale retsregler om ansvarsfordelingen mellem bestyrelsesmedlemmerne og det pågældende selskab. Som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 33 og 34 i forslaget til afgørelse, kan den omstændighed, at en sådan ansvarsfordeling genfindes på en analog eller tilsvarende måde i forholdet mellem en arbejdstager og dennes arbejdsgiver, i denne forbindelse indikere, at sådanne bestyrelsesmedlemmer ikke handler på eget ansvar. Det samme gælder, hvis den ansvarsordning, der finder anvendelse på dem, kun er accessorisk i forhold til den ansvarsordning, der gælder for selskabet eller for bestyrelsen i dets egenskab af selskabsorgan.

56 Hvis det efter denne prøvelse viser sig, at bestyrelsesmedlemmet ikke handler på eget ansvar, må det ligeledes konkluderes, at skønt denne person synes at handle i eget navn, når vedkommende yder rådgivning eller stiller forslag til bestyrelsen, og når vedkommende stemmer, handler den pågældende mere på vegne af denne bestyrelse og mere generelt på vegne af det

selskab, hvori nævnte bestyrelse udgør et organ, for så vidt som denne rådgivning, disse forslag og disse afstemninger, der kan medføre et ansvar for selskabet, skal formuleres i selskabets interesse og på dets vegne.

57 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt bestyrelsesmedlemmet i et luxembourgsk aktieselskab bærer den økonomiske risiko, der er forbundet med vedkommendes virksomhed, skal det præciseres, således som det fremgår af præmis 43 i dom af 13. juni 2019, IO (Moms – virksomhed som bestyrelsesmedlem), C-420/18, EU:C:2019:490), og den retspraksis, der er nævnt i denne præmis, at den økonomiske risiko, som Domstolen har henvist til i sin praksis, altid vedrører den økonomiske risiko, der direkte pådrages af den person, hvis økonomiske virksomhed skal vurderes for at afgøre, om den udøves selvstændigt. Derfor kan den økonomiske risiko, som et sådant selskab pådrager sig som følge af de beslutninger, der træffes af den bestyrelse, som en sådan person er medlem af, ikke være relevant.

58 Efter denne præcisering må det fastslås, at når en person som TP bidrager med sin ekspertise og knowhow til et selskabs bestyrelse og deltager i denne bestyrelses afstemninger, synes denne person ikke at bære den økonomiske risiko, der er forbundet med den pågældendes egen virksomhed, eftersom det, således som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 33 og 36-38 i forslaget til afgørelse, er selskabet selv, der må håndtere de negative konsekvenser af bestyrelsens beslutninger, og som således bærer den økonomiske risiko, der er forbundet med bestyrelsesmedlemmernes virksomhed.

59 En sådan konklusion gælder navnlig, når det, som i hovedsagen, fremgår af de nationale retsforskrifter, at bestyrelsesmedlemmerne ikke påtager sig personlige forpligtelser med hensyn til selskabets gæld. Den finder anvendelse, selv når størrelsen af det vederlag, som bestyrelsesmedlemmet modtager i form af tantiemer, afhænger af selskabets overskud. Bestyrelsesmedlemmet bærer nemlig under alle omstændigheder ikke en tabsrisiko i forbindelse med sin virksomhed som bestyrelsesmedlem, for så vidt som andelen i selskabets overskud ikke kan sidestilles med overtagelse af en selvstændig risiko for fortjeneste og tab. Ovennævnte konklusion gælder så meget desto mere, når tantiemerne tildeles af generalforsamlingen i form af et fast beløb, som betales, selv i tilfælde, hvor selskabet lider tab eller er under retslig likvidation.

60 Henset til ovenstående betragtninger skal det andet spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 9, stk. 1, første afsnit, skal fortolkes således, at et bestyrelsesmedlem i et luxembourgsk aktieselskab ikke udøver sin virksomhed selvstændigt i denne bestemmelses forstand, når bestyrelsesmedlemmet – på trods af at vedkommende frit tilrettelægger sit arbejde, selv oppebærer de honorarer, der udgør den pågældendes indtægt, handler i eget navn og ikke er underlagt et hierarkisk arbejdstager-arbejdsgiverforhold – hverken handler for egen regning eller på eget ansvar eller bærer den økonomiske risiko, der er forbundet med vedkommendes virksomhed.

Sagsomkostninger

61 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

1) Artikel 9, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem

skal fortolkes således, at

et bestyrelsesmedlem i et luxembourgsk aktieselskab udøver økonomisk virksomhed i denne bestemmelses forstand, hvis vedkommende mod vederlag leverer en ydelse til dette selskab, og hvis denne virksomhed har en varig karakter og udføres mod et vederlag, der fastsættes efter nærmere regler, som er forudsigelige.

2) Artikel 9, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112

skal fortolkes således, at

et bestyrelsesmedlem i et luxembourgsk aktieselskab ikke udøver sin virksomhed selvstændigt i denne bestemmelses forstand, når bestyrelsesmedlemmet – på trods af at vedkommende frit tilrettelægger sit arbejde, selv oppebærer de honorarer, der udgør den pågældendes indtægt, handler i eget navn og ikke er underlagt et hierarkisk arbejdstager-arbejdsgiverforhold – hverken handler for egen regning eller på eget ansvar eller bærer den økonomiske risiko, der er forbundet med vedkommendes virksomhed.

Underskrifter

* Processprog: fransk.