

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2023. december 21.(*)

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – A hozzáadottérték-adó (héta) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – 9. cikk – Adóalanyok – Önállóan végzett gazdasági tevékenység – A »gazdasági tevékenység« fogalma – A »tevékenység önálló végzésének« fogalma – Valamely részvénytársaság igazgatótanácsa tagjának tevékenysége”

A C-288/22. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a tribunal d’arrondissement de Luxembourg (luxembourgi kerületi bíróság, Luxemburg) a Bírósághoz 2022. április 29-én érkezett, 2022. április 26-i határozatával terjesztett elő a

TP

és

az **Administration de l’Enregistrement des Domaines et de la TVA**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: K. Jürimäe tanácselnök, N. Piçarra, M. Safjan (előadó), N. Jääskinen és M. Gavalec bírák,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: K. Hötzel tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2023. május 17-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- TP képviseletében E. Adam, N. Le Gouellec és K. Veranneman avocates,
- a luxemburgi kormány képviseletében A. Germeaux és T. Schell, meghatalmazotti minőségben, segítők: F. Lerch avocate,
- a cseh kormány képviseletében O. Serdula, M. Smolek és J. Vlášil, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében A. Armenia, M. Björkland és C. Ehrbar, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2023. július 13-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta következő

Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerl szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 9. és 10. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a TP és az administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (nyilvántartási, illeték- és héahivatal, Luxemburg) között a TP – luxemburgi jog alá tartozó több részvénytársaság igazgatótanácsának tagjaként végzett – tevékenységével kapcsolatban a hozzáadottértékadó (héa) vonatkozásában hivatalból kiállított adókiivetési értesítés tárgyában folyamatban lév jogvita keretében terjesztették el.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja a következéppen rendelkezik:

„A HÉA hatálya alá a következé ügyletek tartoznak:

[...]

c) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás;

[...]”

4 Ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése a következéket írja el:

„»Adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

»Gazdasági tevékenység« a termelék, a kereskedék, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelé ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.”

5 Az említett irányelv 10. cikkének a szövege a következé:

„A 9. cikk (1) bekezdése szerinti azon feltétel, mely szerint az adóalany a gazdasági tevékenységet »önállóan végzi«, kizárja az adózás alól a munkavállalókat és egyéb személyeket, amennyiben ké munkaadójukhoz munkaszerződés vagy alkalmazójukhoz egyéb olyan jogviszony köti, amely a munkakörülmények, a díjazás és a munkavállaló felelőssége tekintetében aláfőlérendeltségi viszonyt teremt.”

6 Ugyanezen irányelv 24. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„»Szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek.”

7 A héairányelv 73. cikke a következéképpen rendelkezik:

„A 74–77. cikkben foglaltaktól eltérő termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap

tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az értékesítésért a vevőtől, a szolgáltatás megrendelőjétől vagy harmadik személytől az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat.”

A luxemburgi jog

8 A hozzáadottérték-adóról szóló, 1979. február 12-ii módosított törvény (a továbbiakban: héatörvény) 4. cikkének (1) bekezdése elírja:

„A 2. cikk értelmében vett adóalany az a személy, aki bármely gazdasági tevékenység körébe tartozó szolgáltatást önállóan és rendszeresen nyújt, tekintet nélkül e tevékenység céljára vagy eredményére és végzésének helyére.

[...]”

9 A héatörvény 5. cikkének szövege a következő:

„Gazdasági tevékenység bármely jövedelemszerzésre irányuló tevékenység, különösen a termelő, a kereskedő, illetve a szolgáltatók tevékenysége, beleértve a bányászati tevékenységet, a mezőgazdasági tevékenységet, a szabadfoglalkozású tevékenységeket, valamint a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosításával járó tevékenységeket.”

10 A gazdasági társaságokról szóló, 1915. augusztus 10-ii módosított törvény (a továbbiakban: 1915. augusztus 10-ii törvény) 441-1. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A részvénytársaságokat bizonyos időre kinevezett, tag vagy nem tag, visszahívható, díjazásban részesülő vagy nem részesülő megbízottak irányítják.”

11 E törvény 441-2. cikke értelmében:

„Legalább három igazgatónak kell lennie.

[...]

A tagok közgyűlése által meghatározott időtartamra nevezik ki őket; első alkalommal azonban a társaság alapító okiratával nevezhetők ki. [...]

Megbízatásuk időtartama nem haladhatja meg a hat évet; a közgyűlés mindig visszahívhatja őket.

[...]”

12 Az említett törvény 441-5. cikke a következőképpen fogalmaz:

„Az igazgatótanács jogosult a társaság céljának megvalósításához szükséges vagy hasznos valamennyi intézkedés megtételére, kivéve azokat, amelyeket a törvény vagy az alapszabály a közgyűlés számára tart fenn. [...]

A társaságot harmadik személyekkel szemben és a bíróság előtt mind felperesként, mind alperesként az igazgatótanács képviseli. A társaság által kért vagy a társaságnak címzett kézbesítési igazolások kizárólag a társaság nevében érvényesek.

Az előző bekezdésekben az igazgatótanácsra ruházott hatásköröknek akár az alapszabályból, akár az illetékes szervek határozatából eredő korlátozásai harmadik személyekkel szemben nem

érvényesíthetők, még akkor sem, ha azokat közzéteszik.

Az alapszabály azonban feljogosíthat egy vagy több igazgatót arra, hogy az okiratban vagy a bíróság előtt képviselje a társaságot, akár önállóan, akár együttesen. E záradék harmadik személyekkel szemben a cégjegyzékről, valamint a vállalkozások könyveléséről és éves beszámolójáról szóló, 2002. december 19-ii módosított törvény I. címének Vbis. fejezetében elírt feltételek mellett érvényesíthet.

[...]

13 Ugyanezen törvény 441-8. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Az igazgatókat nem terheli személyes helytállási kötelezettség a társaság által vállalt kötelezettségek tekintetében.”

14 Az 1915. augusztus 10-ii törvény 441-9. cikke szerint:

„Az igazgatók, az igazgatótanács tagjai és a főigazgató az általános szabályok szerint felelős a társasággal szemben a kapott megbízások teljesítéséért és az ügyvezetésükben elkövetett hibákért.

Az igazgatók és az igazgatótanács tagjai egyetemlegesen felelősök a társasággal vagy bármely harmadik személlyel szemben a jelen törvény vagy az alapszabály rendelkezéseinek megsértéséből eredő károkért.

Az igazgatók és az igazgatótanács tagjai csak akkor mentesülnek e felelősség alól azon jogsértések tekintetében, amelyekben nem vettek részt, ha semmilyen vétkesség nem róható fel nekik, és e jogsértéseket az igazgatótanács tagjait illetően a legközelebbi közgyűlésen, az igazgatótanács tagjai esetében pedig az igazgatótanács első ülésén bejelentik, miután azokról tudomást szereztek.”

15 E törvény 441-10. cikke elírja:

„A társaság napi ügyvezetése, valamint a társaság képviselete az ügyvezetés tekintetében tagságtól függetlenül egy vagy több tisztségviselőre, igazgatóra, ügyvezetőre és egyéb alkalmazottra ruházható, önállóan vagy együttesen eljárva.

Kinevezésüket, visszahívásukat és feladatkörüket az alapszabály vagy az illetékes szervek határozata határozza meg, anélkül azonban, hogy harmadik személyekkel szemben a napi ügyvezetéssel kapcsolatos képviseleti jogkörük korlátozásai érvényesíthetők lennének, még akkor is, ha azokat közzéteszik.

Arra a kikötésre, amelynek értelmében a napi ügyvezetéssel akár önállóan, akár együttesen eljáró személyt vagy személyeket bíznak meg, harmadik személyekkel szemben a cégjegyzékről, valamint a vállalkozások könyveléséről és éves beszámolójáról szóló, 2002. december 19-ii módosított törvény I. címének Vbis. fejezetében elírt feltételek mellett lehet hivatkozni.

Az igazgatótanács valamely tagjának megbízása arra kötelezi az igazgatótanácsot, hogy évente számoljon be a rendes közgyűlésnek a megbízottnak juttatott illetményekről, járandóságokról és juttatásokról.

A megbízott napi ügyvezetéssel kapcsolatos felelősségét a megbízatás általános szabályai szerint kell meghatározni.

[...]"

16 E törvény 441?11. cikke értelmében:

„Az alapszabály felhatalmazhatja az igazgatótanácsot, hogy ügyvezetési hatáskörét az igazgatótanácsra vagy a f?igazgatóra ruházza, anélkül hogy ez a hatáskör?átruházás a társaság általános politikáját vagy a törvény egyéb rendelkezései alapján az igazgatótanácsnak fenntartott valamennyi jogi aktust érintené. Amennyiben igazgatási bizottságot hoznak létre, vagy f?igazgatót neveznek ki, az igazgatótanács felel annak felügyeletéért.

Az igazgatási bizottság több személyb?l áll, függetlenül attól, hogy igazgatók?e, vagy sem.

[...]"

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

17 TP több luxemburgi jog szerinti részvénytársaság igazgatótanácsának tagja, és ennek keretében több feladatot is ellát.

18 Az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból a TP által adott pontosítások alapján kit?nik, hogy tevékenysége többek között abból áll, hogy megkapja az érintett társaságok vezet?i vagy képvisel?i jelentéseit, megvitatja a stratégiai javaslatokat, az operatív vezet?k döntéseit, az e társaságok és leányvállalataik elszámolásaival kapcsolatos problémákat, valamint azokat a kockázatokat, amelyekkel e társaságok szembesülnek. Adott esetben részt vesz azon döntések kidolgozásában, amelyeket a szóban forgó társaságok képvisel?inek az ugyanazon társaságok leányvállalatainak igazgatótanácsa szintjén kell meghozniuk. Részt vesz továbbá az érintett társaságok elszámolásaira vonatkozó döntések kidolgozásában, valamint a részvényesi közgy?lés elé terjesztend? javaslatok kidolgozásában, a kockázati politikában, valamint az e társaságok által követend? stratégiára vonatkozó döntésekben is. Az 1915. augusztus 10?i törvény 441?10. és 441?11. cikkének megfelelően az említett társaságok napi szint? ügyvezetését a megbízott ügyvezet?kb?l vagy ügyviv? igazgatókból álló igazgatási bizottság látja el, illetve – az igazgatási bizottságot igényl? operatív tevékenység hiányában – az igazgatótanácsban állandó képvisel?k vagy e tanács tagjai végzik.

19 E tevékenységek következtében a TP, mint az érintett társaságok igazgatótanácsának tagja, e társaságok részvényeseinek közgy?lései által hozott határozatok alapján az e társaságok által elért nyereségb?l tiszteletdíjat kapott.

20 Az említett tevékenységek miatt a TP a 2019. évre vonatkozóan hivatalból héaaktivetési értesítést kapott, amelyet a nyilvántartási, illeték? és héahivatal 2020. július 28?án állított ki.

21 2020. október 2?i levelében TP panaszt nyújtott be ezen adóhatósághoz ezen értesítéssel szemben, arra hivatkozva, hogy a luxemburgi jog alapján létrehozott részvénytársaság igazgatótanácsai tagjának tevékenysége nem min?sül a héatörvénynek a héairányelv 9. cikkét átültet? 4. cikke értelmében vett gazdasági tevékenységnek, és nem min?síti adóalannak az ilyen tagot.

22 2020. december 23?i határozatával az említett adóhatóság igazgatója azzal az indokkal utasította el TP panaszát, hogy a luxemburgi jog alapján létrehozott részvénytársaság igazgatótanácsának olyan tagjai, mint TP, önállóan végeznek gazdasági tevékenységet, következésképpen az általuk ezen a címen kapott tiszteletdíjak nem mentesülnek a héa alkalmazása alól.

23 2021. január 26-án TP e határozattal szemben megsemmisítés iránti keresetet indított a kérdést elterjesztő bíróság, a tribunal d'arrondissement de Luxembourghoz (luxembourgi kerületi bíróság, Luxemburg) eltt.

24 E bíróság kifejti, hogy az alapügy megoldása érdekében elször is azt kell meghatároznia, hogy valamely természetes személy, aki a luxemburgi jog alá tartozó részvénytársaságok igazgatótanácsának tagja, a héairányelv 9. cikke értelmében vett gazdasági tevékenységet folytat-e.

25 Ebből a szempontból a kérdést elterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a Bíróságnak az e rendelkezésben említett „gazdasági tevékenység” fogalmára vonatkozó ítélkezési gyakorlatára tekintettel az ilyen természetes személy által kapott tiszteletdíj a szolgáltatást igénybe vevő számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékének minősül-e, és hogy fennáll-e közvetlen kapcsolat az így nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték között.

26 Másodszor, a kérdést elterjesztő bíróság – pontosítva, hogy az olyan természetes személy, mint TP, aki részvénytársaságok igazgatótanácsának tagja, a luxemburgi jog szerint nem áll munkaviszonyban valamely munkáltatóval a héairányelv 10. cikke értelmében vett munkaszerződés vagy bármely más jogviszony alapján – felvilágosítást kér a Bíróságtól arra vonatkozóan, hogy az ilyen személy a héairányelv 9. cikke értelmében önállóan végzi-e tevékenységét.

27 E körülmények között a tribunal d'arrondissement de Luxembourg (luxembourgi kerületi bíróság) felfüggesztette az eljárást, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) A [héa]irányelv 9. cikke értelmében vett »gazdasági« tevékenységet folytat-e egy luxemburgi jog alapján létrehozott részvénytársaság igazgatótanácsának természetes személy tagja, és konkrétan az e személy által kapott tiszteletdíjak az e társaságnak nyújtott szolgáltatások ellenértékeként járó díjazásnak tekintendők-e?

2) A [héa]irányelv 9. és 10. cikke értelmében »önállóan« végzi-e a tevékenységét egy luxemburgi jog alapján létrehozott részvénytársaság igazgatótanácsának természetes személy tagja?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

28 Első kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy a luxemburgi jog alapján létrehozott részvénytársaság igazgatótanácsának tagja az e rendelkezés értelmében vett gazdasági tevékenységet folytat.

29 Elször is emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének első albekezdése értelmében „adóalany” az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére. A héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése a „gazdasági tevékenység” fogalmát akként határozza meg, mint amely magában foglalja a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint az egyéb szakmai tevékenységeket is.

30 A Bíróság pontosította, hogy valamely tevékenység csak akkor minősíthető a héairányelv 9.

cikkének (1) bekezdése értelmében vett gazdasági tevékenységnek, ha megfelel az ezen irányelv 2. cikkének (1) bekezdésében említett ügyletek valamelyikének (lásd ebben az értelemben: 2021. április 15?i Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA ítélet, C?846/19, EU:C:2021:277, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Az említett irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja ezek között említi az egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtást.

31 Jóllehet a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata, hogy az alapeljárás körülményeire alkalmazza a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdését átültet? nemzeti rendelkezéseket, és elvégezze az ehhez szükséges ténybeli értékelést és jogi min?sítést, a Bíróság az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem elbírálása során pontosításokat adhat, amelyek célja, hogy iránymutatást adjanak e bíróságnak az értelmezés során (2017. november 22?i Cussens és társai ítélet, C?251/16, EU:C:2017:881, 59. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32 A jelen ügyben, noha a Bíróság rendelkezésére álló iratokból, többek között a TP?re ruházott, a jelen ítélet 18. pontjában felidézett feladatokból kit?nik, hogy ez utóbbi a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett szolgáltatást nyújtott, a kérdést el?terjeszt? bíróság arra keresi a választ, hogy e szolgáltatás visszterhes?e, konkrétabban pedig, hogy a több részvénytársaság igazgatóságának tagja által kapott tiszteletdíj az e társaságoknak nyújtott szolgáltatások ellenértékének tekinthet??e.

33 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy valamely szolgáltatásnyújtásnak a fent hivatkozott rendelkezés értelmében vett „ellenérték fejében” teljesített ügyletként való min?sítése kizárólag a szolgáltatásnyújtás és az adóalany által ténylegesen kapott ellenszolgáltatás közötti közvetlen kapcsolat fennállását feltételezi. Az ilyen közvetlen kapcsolat akkor áll fenn, ha a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatást igénybe vev? között létezik olyan jogviszony, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatások kerülnek átadásra úgy, hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltatást igénybe vev? számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét (2021. április 15?i Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA ítélet, C?846/19, EU:C:2021:277, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

34 Ez utóbbi kérdést illet?en emlékeztetni kell arra, hogy ahhoz, hogy a nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékének lehessen tekinteni, az ellenértéknek a nyújtott szolgáltatáshoz képest észszer? arányban kell lennie, mivel a nyújtott vagy nyújtandó szolgáltatásoknak csak olyan mértékben kell ellentételeznie, hogy megtörje az e szolgáltatások és az ellenérték közötti közvetlen kapcsolatot (lásd ebben az értelemben: 2016. június 2?i Lajvér ítélet, C?263/15, EU:C:2016:392, 49. pont). Mindemellett az a tény, hogy valamely gazdasági ügyletet az önköltségi árnál magasabb vagy alacsonyabb áron, következésképpen pedig a rendes piaci árnál magasabb vagy alacsonyabb áron teljesítenek, nem releváns ezen ügylet „ellenérték fejében teljesített ügyletnek” való min?sítése szempontjából. Az ilyen körülmény nem olyan jelleg?, amely befolyásolja a teljesített vagy teljesítend? szolgáltatásnyújtás, és az azon átvett vagy beszédend? ellenérték között fennálló közvetlen kapcsolatot, amelynek összegét el?zetesen és világosan lefektetett szempontok szerint határozták meg (lásd ebben az értelemben: 2016. május 2?i Geemente Borsele és Staatssecretaris van Financiën ítélet, C?520/14, EU:C:2016:334, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2021. április 15?i Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA ítélet, C?846/19, EU:C:2021:277, 43. pont).

35 Ezenkívül a díjazás a szolgáltatásnyújtó tevékenységének folytatása során is meghatározható, amennyiben e meghatározás módja el?re látható, és olyan jelleg?, hogy biztosítja, hogy a szolgáltató az általa nyújtott szolgáltatásokért f?szabály szerint ellenszolgáltatást kap (lásd ebben az értelemben: 2021. április 15?i Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA ítélet, C?846/19, EU:C:2021:277, 44. pont).

36 Egyébiránt a szolgáltatás és az ellenérték közötti közvetlen kapcsolat megsz?nik, ha a díjazást tisztán ingyenesen és véletlenszer?en nyújtják, így annak összegét gyakorlatilag lehetetlen meghatározni (lásd ebben az értelemben: 1994. március 3?i Tolsma ítélet, C?16/93, EU:C:1994:80, 19. pont), vagy amikor annak összege a meghatározását övez? körülményekre tekintettel nehezen számszer?síthet? vagy bizonytalan (lásd ebben az értelemben: 2016. november 10?i Baštová ítélet, C?432/15, EU:C:2016:855, 35. pont).

37 A jelen ügyben, még a TP díjazására vonatkozó írásbeli megállapodás hiányában is, amely megállapodás a TP és azon részvénytársaságok között jött létre, amelyeknek igazgatótanácsának tagja, a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kit?nik, hogy TP az igazgatótanácsok tagjaként folytatott tevékenysége ellenértékeként olyan juttatásban részesült, amely úgy t?nik, hogy a részvényesek közgy?lései által az érintett részvénytársaságok által elért nyereség alapján juttatott tiszteletdíj, vagy – amint azt a TP a Bíróság el?tti tárgyaláson állította – átalányösszeg formájában részesült.

38 E tekintetben a díjazás és a tevékenység közötti közvetlen kapcsolat fennállása az el?re meghatározott átalányösszeg formájában nyújtott díjazás esetében megállapíthatónak t?nik. Az a körülmény ugyanis, hogy a támogatást adott esetben nem a személyre szabott szolgáltatások alapján, hanem évente, átalány jelleggel határozzák meg, önmagában nem befolyásolja a teljesített szolgáltatásnyújtás és az átvett ellenérték között fennálló kapcsolat közvetlen jellegét (2018. február 22?i Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. ítélet, C?182/17, EU:C:2018:91, 37. pont; 2019. június 13?i IO [Héa – Valamely felügyel?bizottság tagjának a tevékenysége] ítélet, C?420/18, EU:C:2019:490, 25. pont).

39 Abban az esetben, ha TP díjazása tiszteletdíj formáját ölti, a jelen ítélet 33–36. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatra tekintettel a kérdést el?terjeszt? bíróságnak meg kell vizsgálnia, hogy abban az esetben, ha az érintett részvénytársaság nem tesz szert nyereségre, vagy csekély összeg? nyereséget ér el, az említett társaság részvényeseinek közgy?lése egyéb tényez?k alapján mégis biztosíthat?e TP?nek tiszteletdíjat a TP által nyújtott szolgáltatással objektíve összhangban állónak tekinthet? összegben.

40 Egyébiránt azon körülményt illet?en, amely szerint a tiszteletdíjakat az érintett társaság részvényeseinek a közgy?lése biztosítja, és még ha feltételezzük is, hogy a luxemburgi jogban az ilyen közgy?lést nem e társaság szervének, hanem harmadik szervnek vagy attól elválasztható jogalanynak kell tekinteni, emlékeztetni kell arra, hogy ahhoz, hogy valamely szolgáltatásnyújtást a héairányelv értelmében vett „ellenérték fejében” teljesítettnek lehessen tekinteni, nem szükséges, hogy e szolgáltatásnyújtás ellenértékét közvetlenül annak igénybevev?jét?l kapják, amint az ezen irányelv 73. cikkéb?l is következik, hanem azt harmadik személyt?l is lehet kapni (lásd ebben az értelemben: 2021. április 15?i Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA ítélet, C?846/19, EU:C:2021:277, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 Másodszor, a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy az ilyen szolgáltatásnyújtás fennállása nem elegendő az ugyanezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett gazdasági tevékenység fennállásának megállapításához (2016. május 12-ii Geemente Borsele és Staatssecretaris van Financiën ítélet, C-520/14, EU:C:2016:334, 28. pont), hanem más feltételeknek is teljesülniük kell.

42 A „gazdasági tevékenység” fogalmának a jelen ítélet 29. pontjában felidézett meghatározása ugyanis nyilvánvalóvá teszi e fogalom tág és objektív jellegét olyan értelemben, hogy az magát a tevékenységet veszi alapul, függetlenül annak céljától és eredményétől. Így valamely tevékenység általában akkor minősül gazdasági tevékenységnek, ha tartós jellegű, és a tevékenység gyakorlója ellenérték fejében végzi azt (2021. április 15-ii Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA ítélet, C-846/19, EU:C:2021:277, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), ami magában foglalja, hogy magának a díjazásnak tartós jellegűnek kell lennie (lásd ebben az értelemben: 2007. december 13-ii Götz ítélet, C-408/06, EU:C:2007:789, 18. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2019. június 13-ii IO [Héa – Valamely felügyeleti bizottság tagjának a tevékenysége] ítélet, C-420/18, EU:C:2019:490, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2021. április 15-ii Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA ítélet, C-846/19, EU:C:2021:277, 55. pont).

43 Annak megállapítása érdekében, hogy valamely szolgáltatásnyújtást akként ellenérték fejében végezték-e, hogy e tevékenység gazdasági tevékenységnek minősül, a teljesítési feltételeinek összességét kell vizsgálni (2021. április 15-ii Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA ítélet, C-846/19, EU:C:2021:277, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

44 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az érdekelt által a szóban forgó szolgáltatás nyújtása és az ilyen szolgáltatás nyújtása szokásos feltételeinek összehasonlítása lehet az egyik módszer annak vizsgálatához, hogy az érintett tevékenység gazdasági tevékenységnek minősül-e (2016. május 12-ii Geemente Borsele és Staatssecretaris van Financiën ítélet, C-520/14, EU:C:2016:334, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Releváns tényező lehet az is, hogy az ellentételezés mértékét olyan kritériumok alapján határozzák-e meg, amelyek biztosítják, hogy az ellentételezés elegendő a szolgáltató működési költségeinek fedezésére (2021. április 15-ii Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA ítélet, C-846/19, EU:C:2021:277, 49. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

45 Ezen ítélkezési gyakorlatra tekintettel meg kell állapítani, hogy a TP-hez hasonló természetes személynek a luxemburgi jog alapján létrehozott részvénytársaság igazgatótanácsának tagjává, legfeljebb hatéves, megújítható időtartamra történő kinevezése az ilyen tag tevékenységének tartós jellegét kölcsönöz. Az a körülmény, hogy az ilyen megbízás *ad nutum*, azaz bármikor és indoklás nélkül visszavonható, és jogosultja arról bármikor lemondhat, önmagában nem eredményezheti e tevékenység állandó jellegének megszűnését, mivel *ab initio* legfeljebb hatéves időtartam kapcsolódik az említett megbízáshoz.

46 Az a tény, hogy a megbízatás időtartama hat év, szintén alkalmas arra, hogy a tiszteletdíj formájában fizetett díjazást tartós jellegűvé tegye (lásd ebben az értelemben: 2019. június 13-ii IO [Héa – Valamely felügyeleti bizottság tagjának tevékenysége] ítélet, C-420/18, EU:C:2019:490, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Mindazonáltal ahhoz, hogy e tartós jelleg fennmaradjon, fontos, hogy abban az esetben, ha a tiszteletdíjat az érintett társaság által elért nyereség alapján osztják ki, az igazgatótanács tagjai azon üzleti években is kaphassanak tiszteletdíjat, amikor a társaság nem ért el nyereséget.

47 A fenti indokokra tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 9.

cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a luxemburgi jog alapján létrehozott részvénytársaság igazgatótanácsának tagja e rendelkezés értelmében gazdasági tevékenységet folytat, ha ellenérték fejében szolgáltatást nyújt e társaságnak, valamint e tevékenység tartós jellegű, és azt olyan díjazás ellenében végzi, amely meghatározásának módja elre látható.

A második kérdésről

48 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdésének első albekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy a luxemburgi jog alapján létrehozott részvénytársaság igazgatótanácsának tagja e rendelkezés értelmében önállóan végzi e tevékenységét.

49 Előjáróban pontosítani kell, hogy a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy TP nem rendelkezett döntő szavazattal azon részvénytársaságok igazgatótanácsaiban, amelyeknek tagja volt, és nem is látta el e társaságoknak az 1915. augusztus 10-ii törvény 441-10. cikke értelmében vett képviselőt vagy napi ügyvezetését, és nem volt tagja az e törvény 441-11. cikke szerinti igazgatási bizottságnak sem. A Bíróság tehát e körülményekre tekintettel fogja megvizsgálni azt a kérdést, hogy a TP által gyakorolthoz hasonló tevékenység önálló-e, vagy sem.

50 Azt is pontosítani kell, hogy a kérdést előterjesztő bíróság megállapításainak megfelelően és a második kérdés e bíróság általi megfogalmazása ellenére az említett kérdést kizárólag a héairányelv 9. cikke, nem pedig annak 10. cikke alapján kell értékelni. Amint ugyanis arra a főtanácsnok az indítványának 23. és 39. pontjában rámutatott, az ezen irányelv 10. cikkében említett alárendeltségi viszony csak azon kérdés meghatározása szempontjából releváns kritérium, hogy valamely gazdasági tevékenységet – az említett irányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében – önállóan végeznek-e.

51 Ezen előzetes pontosítások alapján a Bíróság e 9. cikkekre vonatkozó ítélkezési gyakorlatából következik, hogy annak megállapítása érdekében, hogy valamely személy önállóan végez-e gazdasági tevékenységet, meg kell vizsgálni, ahogy e tevékenység gyakorlása során fennáll-e valamely alá- és fölérendeltségi viszony (2019. június 13-ii IO [Héa – Valamely felügyelőbizottság tagjának tevékenysége] ítélet, C-420/18, EU:C:2019:490, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

52 Így ezen alá- és fölérendeltségi viszony fennállásának megítéléséhez ellenőrizni kell, hogy az érintett személy a tevékenységeit a saját nevében, saját javára és saját felelősségére végzi-e, valamint azt, hogy ez a személy viseli-e az e tevékenységek végzésével kapcsolatos gazdasági kockázatot. A szóban forgó tevékenységek önállóságának a megállapítása érdekében a Bíróság így figyelembe vette a bármely hierarchikus alárendeltségi viszony hiányát, valamint azt, hogy az érintett személy a saját javára és saját felelősségére jár el, szabadon szervezi meg a munkája végzésének módját, és maga szedi be a jövedelmét jelentő munkadíjakat (2019. június 13-ii IO [Héa – Valamely felügyelőbizottság tagjának tevékenysége] ítélet, C-420/18, EU:C:2019:490, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

53 A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy TP szabadon szervezte-e meg a munkája végrehajtásának módját, és hogy a jövedelmét képező díjazást maga szedte-e be.

54 Ami a hierarchikus alárendeltségi viszony kérdését illeti, az a körülmény, hogy az igazgatótanács belüli tanácsadási és döntéshozatali tevékenysége keretében ezen igazgatótanács tagja szabadon benyújthatja az igazgatótanácsnak az általa kívánt javaslatokat és tanácsokat, és saját belátása szerint szavazhat, az ilyen kapcsolat hiányára utaló valószínűsítő körülménynek minősül. Ez még akkor is így van, ha e tagnak tiszteletben kell tartania az említett

tanács határozatait, mivel a rá háruló, a jelen ítélet 18. pontjában felidézettekhez hasonló feladatok lényegében nem ugyanezen tanácsok határozatainak alkalmazásából vagy végrehajtásából, hanem javaslatok és tanácsok adásából, valamint az igazgatótanács többi érintett tagjával együtt ez utóbbiak határozatainak kidolgozásából és elfogadásából állnak.

55 Azon kérdést illetően, hogy az igazgatótanács ilyen tagja a saját nevében, saját javára és saját felelősségére jár-e el, különösen az igazgatótanács tagjai és az érintett társaság közötti felelősségmegosztásra vonatkozó nemzeti jogi szabályokat kell figyelembe venni. E tekintetben, amint arra a főtanácsnok indítványának 33. és 34. pontjában lényegében rámutatott, az a körülmény, hogy a felelősség ilyen megosztása hasonló vagy egyenértékű módon megtalálható a munkavállaló és a munkáltatója közötti viszonyokban, arra utalhat, hogy az ilyen tagok nem a saját felelősségükre járnak el. Ugyanez vonatkozik arra az esetre is, ha a rájuk alkalmazandó felelősségi rendszer csak járulékos jellegű a társaságra vagy annak szervére alkalmazandó felelősségi rendszerhez képest.

56 Amennyiben e vizsgálatok végén úgy tűnik, hogy az igazgatótanács tagja nem a saját felelősségére jár el, azt is meg kell állapítani, hogy még ha úgy is tűnik, hogy e személy a saját nevében jár el, amikor tanácsokat vagy javaslatokat terjeszt az igazgatótanács elé, amikor szavaz, inkább ezen igazgatótanács, illetve általánosabban azon társaság nevében jár el, amelynek az igazgatótanács a szerve, mivel e tanácsokat, e javaslatokat és e szavazatokat, amelyek elsődlegesen megalapozhatják a társaság felelősségét, a társaság érdekében és javára kell megfogalmazni.

57 Azon kérdést illetően, hogy a luxemburgi jog alapján létrehozott részvénytársaság igazgatótanácsának tagja viseli-e a tevékenységéhez kapcsolódó gazdasági kockázatot, pontosítani kell, hogy – amint az a 2019. június 13-ai IO (Héa – Valamely felügyelőbizottság tagjának tevékenysége) ítélet (C-420/18, EU:C:2019:490) 43. pontjából és az ebben a pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlatból kitűnik – a Bíróság által az ítélkezési gyakorlatában említett gazdasági kockázat mindig az azon személy által közvetlenül viselt gazdasági kockázatra vonatkozik, aki gazdasági tevékenységének önállóságát értékelni kell. Következésképpen nem lehet releváns az a gazdasági kockázat, amelyet egy ilyen társaság az igazgatótanács azon döntései következtében visel, amelynek az adott személy a tagja.

58 E pontosítást követően meg kell állapítani, hogy amennyiben egy olyan személy, mint a TP egy társaság igazgatótanácsának átadja szakértelmét és *know-how*-ját, és részt vesz ezen igazgatótanács szavazásaiban, úgy tűnik, nem viseli a saját tevékenységéhez kapcsolódó gazdasági kockázatot, mivel – amint arra a főtanácsnok indítványának 33. és 36–38. pontjában lényegében rámutatott – magának a társaságnak kell szembenéznie az igazgatótanács által elfogadott határozatok negatív következményeivel, és így magának a társaságnak kell viselnie az igazgatótanács tagjainak tevékenységéből eredő gazdasági kockázatot.

59 Ez a következtetés különösen akkor áll fenn, ha – mint az alapügyben is – a nemzeti jogi háttérből kitűnik, hogy az igazgatótanács tagjai a társaság tartozásai tekintetében nem vállalnak személyes kötelezettségeket. Ez akkor is kötelező, ha az igazgatósági tag által tiszteletdíj formájában kapott díjazás összege a társaság által elért nyereségtől függ. E tag ugyanis semmi esetre sem viseli az igazgatótanács tagként végzett tevékenységéhez kapcsolódó veszteség kockázatát, mivel a társaság nyereségéből való részesedés nem hasonlítható a nyereség és veszteség saját kockázatának viseléséhez. A fent említett következtetés még inkább érvényes abban az esetben, ha a részvényesek közgyűlése általánösszeg formájában ítéli oda a tiszteletdíjat, amelyet még abban az esetben is folyósítanak, ha a társaság veszteségeket szenved, vagy bírósági felszámolás alatt áll.

60 A fenti indokokra tekintettel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 9.

cikke (1) bekezdésének első albekezdését úgy kell értelmezni, hogy a luxemburgi jog alapján létrehozott részvénytársaság igazgatótanácsának tagja e rendelkezés értelmében nem önállóan végzi tevékenységét, ha annak ellenére, hogy e tag szabadon szervezi meg a munkája elvégzésének módját, a jövedelmét képező járandóságokat kap, saját nevében jár el, és nincs alárendeltségi viszonyban, nem a maga javára és saját felelősségére jár el, továbbá nem viseli a tevékenységéhez kapcsolódó gazdasági kockázatot.

A költségekről

61 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

1) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 9. cikkének (1) bekezdését

a következőképpen kell értelmezni:

a luxemburgi jog alapján létrehozott részvénytársaság igazgatótanácsának tagja e rendelkezés értelmében gazdasági tevékenységet folytat, ha ellenérték fejében szolgáltatást nyújt e társaságnak, valamint e tevékenység tartós jellegű, és azt olyan díjazás ellenében végzi, amely meghatározásának módja előre látható.

2) 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének első albekezdését

a következőképpen kell értelmezni:

a luxemburgi jog alapján létrehozott részvénytársaság igazgatótanácsának tagja e rendelkezés értelmében nem önállóan végzi tevékenységét, ha – annak ellenére, hogy e tag szabadon szervezi meg a munkája elvégzésének módját, a jövedelmét képező járandóságokat kap, saját nevében jár el, és nincs alárendeltségi viszonyban – nem a maga javára és saját felelősségére jár el, továbbá nem viseli a tevékenységéhez kapcsolódó gazdasági kockázatot.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: francia.