

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 21 grudnia 2023 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 9 – Podatnicy – Działalność gospodarcza prowadzona samodzielnie – Pojęcie „działalności gospodarczej” – Pojęcie „samodzielnego prowadzenia działalności” – Działalność członka zarządu spółki akcyjnej

W sprawie C-288/22

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez tribunal d'arrondissement de Luxembourg (sąd okręgowy w Luksemburgu, Luksemburg) postanowieniem z dnia 26 kwietnia 2022 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 29 kwietnia 2022 r., w postępowaniu:

TP

przeciwko

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

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: K. Jürimäe, prezes izby, N. Piçarra, M. Safjan (sprawozdawca), N. Jääskinen i M. Gavalec, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: K. Hötzel, administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 17 maja 2023 r., rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu TP – E. Adam, N. Le Gouvellec i K. Veranneman, avocats,
- w imieniu rządu luksemburskiego – A. Germeaux i T. Schell, w charakterze pełnomocników, których wspiera F. Lerch, avocate,
- w imieniu rządu czeskiego – O. Serdula, M. Smolek i J. Vlášil, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia, M. Björkland i C. Ehrbar, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 13 lipca 2023 r., wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 9 i 10 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektyw? VAT”).

2 Wniosek ten zosta? z?o?ony w ramach sporu pomi?dzy TP a administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (organem ds. rejestracji, maj?tku publicznego i VAT, Luksemburg) w przedmiocie decyzji podatkowej z urz?du do celów podatku od warto?ci dodanej (VAT), wydanej przez ten organ w zwi?zku z dzia?alno?ci? TP jako cz?onka zarz?du szeregu spó?ek akcyjnych prawa luksemburskiego.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artyku? 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT stanowi:

„Opodatkowaniu VAT podlegaj? nast?puj?ce transakcje:

[...]

c) odp?atne ?wiadczenie us?ug na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze;

[...]”.

4 Artyku? 9 ust. 1 tej dyrektywy przewiduje:

„»Podatnikiem« jest ka?da osoba prowadz?ca samodzielnie w dowolnym miejscu jak?kolwiek dzia?alno?? gospodarcz?, bez wzgl?du na cel czy te? rezultaty takiej dzia?alno?ci.

»Dzia?alno?? gospodarcza« obejmuje wszelk? dzia?alno?? producentów, handlowców lub us?ugodawców, w??cznie z górnictwem, dzia?alno?ci? rolnicz? i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za dzia?alno?? gospodarcz? uznaje si? w szczególno?ci wykorzystywanie, w sposób ci?g?y, maj?tku rzeczowego lub warto?ci niematerialnych w celu uzyskania z tego tytu?u dochodu”.

5 Artyku? 10 rzeczowej dyrektywy ma nast?puj?ce brzmienie:

„Warunek, o którym mowa w art. 9 ust. 1, przewiduj?cy, ?e dzia?alno?? gospodarcza jest prowadzona samodzielnie, wyklucza opodatkowanie VAT pracowników i innych osób, o ile s? one zwi?zane z pracodawc? umow? o prac? lub jakimikolwiek innymi wi?zami prawnymi tworzc?ymi stosunek prawny mi?dzy pracodawc? a pracownikiem w zakresie warunków pracy, wynagrodzenia i odpowiedzialno?ci pracodawcy”.

6 Stosownie do art. 24 ust. 1 tej samej dyrektywy:

„»?wiadczenie us?ug« oznacza ka?d? transakcj?, która nie stanowi dostawy towarów”.

7 Artyku? 73 dyrektywy VAT stanowi:

„W odniesieniu do dostaw towarów i ?wiadczenia us?ug innych ni? te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zap?at? otrzyman? lub któr?

dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

Prawo luksemburskie

8 Artykuł 4 ust. 1 loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (zmienionej ustawy z dnia 12 lutego 1979 r. o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „ustawą o VAT”) przewiduje:

„»Podatnikiem« w rozumieniu art. 2 jest każda osoba samodzielnie i regularnie wykonująca czynności w ramach jakiegokolwiek działania gospodarczej, bez względu na cel, rezultaty czy też miejsce takiej działalności.

[...]”.

9 Artykuł 5 ustawy o VAT ma następujące brzmienie:

„Działalność gospodarcza obejmuje wszelkie działania mające na celu uzyskanie dochodów, w szczególności działania producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą, wykonywaniem wolnych zawodów oraz działalność związaną z wykorzystywaniem majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu stałego dochodu”.

10 Artykuł 441¹ loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales (zmienionej ustawy z dnia 10 sierpnia 1915 r. o spółkach handlowych, zwanej dalej „ustawą z dnia 10 sierpnia 1915 r.”) stanowi:

„Spółkami akcyjnymi zarządają przedstawiciele czasowi, bieżący lub niebieżący wspólnikami, odwołalni, za wynagrodzeniem lub nieodpłatnie”.

11 Zgodnie z art. 441² tej ustawy:

„Zarządców powinno być przynajmniej trzech.

[...]

Są oni powoływani na czas określony przez walne zgromadzenie akcjonariuszy; mogą jednak zostać powołani po raz pierwszy na mocy aktu założycielskiego spółki. [...]

Ich kadencja nie może przekroczyć sześciu lat; w każdej chwili mogą oni zostać odwołani przez walne zgromadzenie.

[...]”.

12 Artykuł 441⁵ omawianej ustawy ma następujące brzmienie:

„Zarząd jest uprawniony do podejmowania wszelkich czynności, które są konieczne lub użyteczne dla realizacji celu spółki, z wyjątkiem tych, które ustawa lub statut zastrzega dla walnego zgromadzenia. [...]

Reprezentuje on spółkę wobec osób trzecich i przed sądem, zarówno w charakterze powoda, jak i pozwanego. Czynności na rzecz spółki lub przeciwko niej są skutecznie wykonywane w imieniu samej spółki.

Na ograniczenia uprawnień przyznanych zarządowi w poprzednich akapitach, które wynikają ze statutu lub decyzji władających organów, nie można powoływać się wobec osób trzecich, nawet jeżeli zostały one opublikowane.

Jednakże statut spółki może upoważnić jednego lub kilku zarządców do reprezentowania spółki w czynnościach lub w postępowaniu sądowym, samodzielnie lub wspólnie. Na klauzulę tę można się powoływać wobec osób trzecich na warunkach przewidzianych w tytule I rozdziału Vbis loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises [zmienionej ustawy z dnia 19 grudnia 2002 r. o rejestrze handlowym i spółkach oraz rachunkowości i rocznych sprawozdaniach finansowych przedsiębiorstw].

[...]”.

13 Artykuł 441⁸ tej ustawy stanowi:

„Zarządcy nie zaciągają żadnych zobowiązań osobistych w odniesieniu do zobowiązań spółki”.

14 Zgodnie z brzmieniem art. 441⁹ ustawy z dnia 10 sierpnia 1915 r.:

„Zarządcy, członkowie komitetu zarządczego i dyrektor generalny ponoszą odpowiedzialność wobec spółki, zgodnie z prawem powszechnym, za wykonywanie udzielonego im mandatu oraz za wszelkie uchybienia w zarządzaniu.

Zarządcy i członkowie komitetu zarządczego ponoszą solidarną odpowiedzialność wobec spółki i wobec wszelkich osób trzecich za wszelkie szkody wynikające z naruszenia przepisów niniejszej ustawy lub statutu.

Zarządcy i członkowie komitetu zarządczego nie są zwolnieni z takiej odpowiedzialności w odniesieniu do naruszeń, w których nie brali udziału, chyba że nie ponoszą winy i zgłosili takie naruszenia na najbliższym walnym zgromadzeniu – w przypadku członków zarządu – lub na pierwszym posiedzeniu zarządu po powzięciu o nich wiadomości – w przypadku członków komitetu zarządczego”.

15 Artykuł 441¹⁰ tej ustawy przewiduje:

„Bieżące zarządzanie sprawami spółki i reprezentowanie spółki w związku z tym zarządzaniem może zostać delegowane na jednego lub kilku zarządców, dyrektorów, osób zarządczych i innych przedstawicieli, niezależnie od tego, czy są oni współnikami, działającymi samodzielnie lub wspólnie.

Ich powoływanie, odwoływanie i uprawnienia regulowane są statutem lub decyzją władających organów, przy czym na ograniczenia ich uprawnień do reprezentacji na potrzeby bieżącego zarządzania nie można się powoływać wobec osób trzecich, nawet jeżeli ograniczenia te są publikowane.

Na klauzulę, zgodnie z którą bieżące zarządzanie zostaje delegowane na jedną lub kilka osób działających samodzielnie lub wspólnie, można się powoływać wobec osób trzecich na warunkach przewidzianych w tytule I rozdziału Vbis loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises [zmienionej ustawy z dnia 19 grudnia 2002 r. o rejestrze handlowym i spółkach oraz rachunkowości i rocznych sprawozdaniach finansowych przedsiębiorstw].

Delegowanie na członek zarządu nakłada na zarząd obowiązek corocznego składania sprawozdań na zwykajnym walnym zgromadzeniu na temat wynagrodzeń, uposażeń i korzyści przyznanych osobie delegowanej.

Odpowiedzialność osób delegowanych do bieżącego zarządzania w związku z tym zarządzaniem jest określana zgodnie z ogólnymi zasadami wykonywania mandatu.

[...].

16 Artykuł 441¹¹ wspomnianej ustawy stanowi:

„Statut może upoważniać zarząd do delegowania swoich uprawnień zarządczych na komitet zarządczy lub dyrektora generalnego, przy czym to delegowanie nie może dotyczyć ogólnej polityki spółki ani wszystkich czynności zastrzeżonych dla zarządu na mocy innych przepisów prawa. W przypadku powołania komitetu zarządczego lub mianowania dyrektora generalnego zarząd jest odpowiedzialny za nadzór nad nimi.

Komitet zarządczy składa się z kilku osób, którymi mogą być zarządcy, jak i osoby nimi niebędące.

[...].

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

17 TP jest członkiem zarządu kilku spółek akcyjnych prawa luksemburskiego i wykonuje w tym zakresie szereg zadań.

18 Z postanowienia odsyłanego wynika, że zgodnie z wyjaśnieniami przedstawionymi przez TP jego działalność polega w szczególności na przyjmowaniu sprawozdań od kadry kierowniczej lub przedstawicieli danych spółek oraz na omawianiu propozycji strategicznych, wyboru kierownictwa operacyjnego, problemów związanych z rachunkami tych spółek i ich spółek zależnych, a także ryzyka, na jakie narażone są te spółki. W razie potrzeby bierze on udział w opracowywaniu decyzji, które mają być podejmowane przez przedstawicieli danych spółek na poziomie zarządów spółek zależnych tych samych spółek. Uczestniczy on również w opracowywaniu decyzji dotyczących sprawozdań finansowych zainteresowanych spółek oraz w opracowywaniu propozycji przedstawianych zgromadzeniu akcjonariuszy, w polityce ryzyka, a także w podejmowaniu decyzji w sprawie strategii, jak te spółki mają stosować. Zgodnie z art. 441¹⁰ i 441¹¹ ustawy z dnia 10 sierpnia 1915 r. bieżący zarząd tymi spółkami jest zapewniany przez komitet zarządczy, w którego skład wchodzi delegowani zarządcy lub zarządcy-dyrektorzy, lub, w braku działalności operacyjnej wymagającej komitetu zarządczego, przez stałych przedstawicieli w zarządzie lub przez członków zarządu.

19 Ze względu na tę działalność TP, jako członek zarządu danych spółek, na mocy decyzji walnych zgromadzeń ich akcjonariuszy otrzymuje wynagrodzenie od zysku osiągniętego przez te spółki.

20 W związku z tą działalnością TP otrzymał z urzędu decyzję podatkową do celów VAT za rok 2019, wydaną w dniu 28 lipca 2020 r. przez administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (organ ds. rejestracji, majątku publicznego i VAT).

21 Pismem z dnia 2 października 2020 r. TP wniosł do tego organu odwołanie od tej decyzji, podnosząc, że działalność członka zarządu spółki akcyjnej prawa luksemburskiego nie stanowi działalności gospodarczej w rozumieniu art. 4 ustawy o VAT, który transponuje art. 9 dyrektywy

VAT, i nie przyznaje statusu podatnika takiemu cz?onkowi.

22 Decyzj? z dnia 23 grudnia 2020 r. dyrektor wspomnianego organu oddali? odwo?anie TP ze wzgl?du na to, ?e cz?onkowie zarz?du sp?ki akcyjnej prawa luksemburskiego, tacy jak TP, prowadzi? dzia?alno?? gospodarcz? w sposób samodzielny i ?e w zwi?zku z tym wynagrodzenia, które otrzymuj? z tego tytu?u, nie s? wy?zczone z zakresu stosowania VAT.

23 W dniu 26 stycznia 2021 r. TP wniós? skarg? o uchylenie tej decyzji do tribunal d'arrondissement de Luxembourg (s?du okr?gowego w Luksemburgu, Luksemburg), b?d?cego s?dem odsy?aj?cym.

24 S?d ten wyja?nia, ?e w celu rozstrzygni?cia sporu w post?powaniu g?ównym nale?y ustali? w pierwszej kolejno?ci, czy osoba fizyczna b?d?ca cz?onkiem zarz?du sp?ek akcyjnych prawa luksemburskiego prowadzi dzia?alno?? gospodarcz? w rozumieniu art. 9 dyrektywy VAT.

25 W tym kontek?cie s?d odsy?aj?cy zastanawia si?, czy w ?wietle orzecznictwa Trybuna?u dotycz?cego poj?cia „dzia?alno?ci gospodarczej”, o którym mowa w tym przepisie, wynagrodzenie otrzymywane przez tak? osob? fizyczn? stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie warto?ci us?ugi ?wiadczonej us?ugobiorcy i czy istnieje bezpo?redni zwi?zek pomi?dzy wy?wiadczon? us?ug? a otrzymanym ?wiadczeniem wzajemnym.

26 W drugiej kolejno?ci s?d odsy?aj?cy, u?ci?laj?c, ?e osoba fizyczna taka jak TP, cz?onek zarz?du sp?ek akcyjnych, wed?ug prawa luksemburskiego nie jest zwi?zana z pracodawc? umow? o prac? lub jakimikolwiek innymi wi?zami prawnymi w rozumieniu art. 10 dyrektywy VAT, zwraca si? do Trybuna?u o wyja?nienie, czy taka osoba prowadzi swoj? dzia?alno?? samodzielnie w rozumieniu art. 9 dyrektywy VAT.

27 W zwi?zku z tym tribunal d'arrondissement de Luxembourg (s?d okr?gowy w Luksemburgu) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy osoba fizyczna b?d?ca cz?onkiem zarz?du sp?ki akcyjnej prawa luksemburskiego prowadzi dzia?alno?? »gospodarcz?« w rozumieniu art. 9 dyrektywy [VAT], a dok?adniej, czy pobierane przez t? osob? wynagrodzenie nale?y uzna? za ?wiadczenie uzyskiwane w zamian za us?ugi ?wiadczone na rzecz tej sp?ki?

2) Czy osoba fizyczna b?d?ca cz?onkiem zarz?du sp?ki akcyjnej prawa luksemburskiego prowadzi swoj? dzia?alno?? »samodzielnie« w rozumieniu art. 9 i 10 dyrektywy [VAT]?”.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

28 Poprzez pytanie pierwsze s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e cz?onek zarz?du sp?ki akcyjnej prawa luksemburskiego prowadzi dzia?alno?? gospodarcz? w rozumieniu tego przepisu.

29 W pierwszej kolejności należy przypomnieć, że zgodnie z art. 9 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT „podatnikiem” jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. Pojęcie „działalności gospodarczej” zostało zdefiniowane w art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT jako obejmujące wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie.

30 Trybunał wyjaśni, że działalność można uznać za działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT tylko wtedy, gdy stanowi ona jedną z transakcji, o których mowa w art. 2 ust. 1 tej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo). Wśród nich wymienione jest, w art. 2 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy, odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.

31 O ile do sądu odsyłającego należy zastosowanie przepisów krajowych transponujących art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT do okoliczności sporu w postępowaniu głównym oraz dokonanie niezbędnych w tym celu ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych, o tyle Trybunał, orzekając w przedmiocie odesłania prejudycjalnego, może dostarczyć temu sądowi wskazówek pomocnych przy dokonywaniu przez niego wykładni (wyrok z dnia 22 listopada 2017 r., *Cussens i in.*, C-251/16, EU:C:2017:881, pkt 59 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 W niniejszej sprawie, chociaż z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, w szczególności z zadań powierzonych TP, przypomnianych w pkt 18 niniejszego wyroku, wynika, że TP świadczy usługi w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, to sąd odsyłający zastanawia się nad odpłatnym charakterem tego świadczenia, a dokładniej nad kwestią, czy wynagrodzenie otrzymane przez członka zarządu kilku spółek akcyjnych można uznać za świadczenie uzyskiwane w zamian za usługi świadczone na rzecz tych spółek.

33 W tym względzie należy przypomnieć, że możliwość zaklasyfikowania świadczenia usług jako „odpłatnej” transakcji w rozumieniu wyżej wymienionego przepisu zależy jedynie istnienia bezpośredniego związku pomiędzy tym świadczeniem a wynagrodzeniem rzeczywiście otrzymanym przez podatnika. Tego rodzaju bezpośredni związek zachodzi, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdy świadczenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi rzeczywistą równowartość usługi świadczonej usługobiorcy (wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 W tej ostatniej kwestii należy przypomnieć, że aby świadczenie można było uznać za rzeczywiste odzwierciedlenie wartości świadczonej usługi, musi ono mieć się w rozsądnej proporcji w stosunku do świadczonej usługi, ponieważ nie może ono stanowić jedynie czystego wynagrodzenia za usługi, które zostały wykonane lub które mają zostać wykonane, w taki sposób, że dochodzi do przerwania bezpośredniego związku pomiędzy tymi świadczeniami a świadczeniem wzajemnym (zob. podobnie wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, pkt 49). Niemniej okoliczność, że transakcja gospodarcza została dokonana po cenie wyższej lub niższej od kosztu produkcji, a zatem po cenie wyższej lub niższej od ceny rynkowej, nie ma znaczenia dla kwalifikacji tej transakcji jako „transakcji odpłatnej”. Okoliczność taka nie może mieć bowiem wpływu na bezpośredni związek pomiędzy świadczeniem usług, które zostały lub zostaną dokonane, a świadczeniem wzajemnym, które zostało lub zostanie otrzymane, w wysokości wczesniej określonej według ustalonych kryteriów (zob. podobnie

wyroki: z dnia 12 maja 2016 r., Geemente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 43).

35 Ponadto wynagrodzenie może być ustalane w miarę wykonywania działalności przez usługodawcę, pod warunkiem że sposób jego ustalenia jest przewidywalny i może zapewnić, że usługodawca co do zasady otrzyma zapłatę za świadczone przez siebie usługi (zob. podobnie wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 44).

36 Co więcej, bezpośredni związek pomiędzy świadczeniem a świadczeniem wzajemnym zostaje przerwany, gdy wynagrodzenie jest przyznawane w sposób całkowicie dobrowolny i nieprzewidywalny, tak że jego wysokość jest praktycznie niemożliwa do ustalenia (zob. podobnie wyrok z dnia 3 marca 1994 r., Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, pkt 19) lub gdy jego wysokość jest trudna do zmierzenia lub niepewna w świetle okoliczności związanych z jej ustaleniem (zob. podobnie wyrok z dnia 10 listopada 2016 r., Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, pkt 35).

37 W niniejszym przypadku, nawet w braku pisemnej umowy dotyczącej wynagrodzenia TP zawartej między nią a spółkami akcyjnymi, których jest członkiem zarządu, z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że TP otrzymywała w zamian za swoją działalność członka zarządu wynagrodzenie, które, jak się wydaje, miało formę albo wynagrodzenia procentowego przyznawanego przez walne zgromadzenia akcjonariuszy w zależności od zysku osiąganego przez dane spółki akcyjne, albo, jak to potwierdził TP na rozprawie przed Trybunałem, ryczałtu.

38 W tym względzie istnienie bezpośredniego związku między wynagrodzeniem a działalnością wydaje się ustalone w przypadku wynagrodzenia w postaci określonej z góry kwoty ryczałtowej. Fakt określenia rekompensaty nie w oparciu o zindywidualizowane usługi, lecz w sposób ryczałtowy i w ujęciu rocznym, sam w sobie nie ma wpływu na bezpośredni związek pomiędzy świadczeniem usług a otrzymanym świadczeniem wzajemnym [wyroki: z dnia 22 lutego 2018 r., Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, pkt 37; z dnia 13 czerwca 2019 r., IO (VAT – Działalność członka rady nadzorczej), C-420/18, EU:C:2019:490, pkt 25].

39 W przypadku gdyby wynagrodzenie TP przybrało formę wynagrodzenia procentowego, sąd odsyłający będzie musiał zbadać, w świetle orzecznictwa przytoczonego w pkt 33–36 niniejszego wyroku, czy w sytuacji gdy dana spółka akcyjna nie osiąga zysku lub osiąga zysk w niewielkiej wysokości, walne zgromadzenie akcjonariuszy rzeczony spółki może jednak przyznać TP, na podstawie innych czynników, kwotę wynagrodzenia, którą można uznać za obiektywnie odpowiadającą usługom świadczonym przez TP.

40 Ponadto, co się tyczy okoliczności, że wynagrodzenie jest przyznawane przez walne zgromadzenie akcjonariuszy danej spółki, a nawet przy założeniu, że w prawie luksemburskim takie zgromadzenie należy uznać nie za organ tej spółki, lecz za organ będący osobą trzecią lub podmiot od niej niezależny, należy przypomnieć, że aby można było uznać, iż świadczenie usług jest dokonywane „odpłatnie” w rozumieniu dyrektywy VAT, nie jest konieczne, aby świadczenie wzajemne za te usługi zostało otrzymane bezpośrednio od jej odbiorcy, może ono bowiem zostać uzyskane od osoby trzeciej, co również jasno wynika z brzmienia art. 73 tej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 W drugiej kolejności z orzecznictwa Trybunału wynika, że istnienie takiego świadczenia usług nie wystarcza do stwierdzenia istnienia działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 ust. 1 tej samej dyrektywy (wyrok z dnia 12 maja 2016 r., Geemente Borsele i Staatssecretaris van

Financiën, C?520/14, EU:C:2016:334, pkt 28), lecz ?e musz? równie? zosta? spe?nione inne kryteria.

42 Definicja poj?cia „dzia?alno?ci gospodarczej” przypomniana w pkt 29 niniejszego wyroku podkre?la bowiem szeroki zakres tego poj?cia, jak równie? jego obiektywny charakter, co oznacza, ?e dzia?alno?? ta jest postrzegana jako taka, niezale?nie od jej celów lub rezultatów. Okre?lona dzia?alno?? jest wi?c co do zasady uznawana za gospodarcz?, je?eli ma charakter sta?y i jest wykonywana w zamian za wynagrodzenie otrzymywane przez osob?, która j? wykonuje (wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo), co oznacza, ?e samo wynagrodzenie musi mie? charakter sta?y [zob. podobnie wyroki: z dnia 13 grudnia 2007 r., Götz, C?408/06, EU:C:2007:789, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 13 czerwca 2019 r., IO (VAT – Dzia?alno?? cz?onka rady nadzorczej), C?420/18, EU:C:2019:490, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, pkt 55].

43 W celu ustalenia, czy dane ?wiadczenie us?ug jest wykonywane za wynagrodzeniem, tak ?e dzia?alno?? tak? nale?y uzna? za dzia?alno?? gospodarcz?, nale?y zbada? wszystkie okoliczno?ci, w jakich ?wiadczenie to jest realizowane (wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo).

44 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e porównanie okoliczno?ci, w jakich zainteresowany ?wiadczy dane us?ugi, i okoliczno?ci, w jakich tego rodzaju ?wiadczenie jest zwykle realizowane, mo?e stanowi? jedn? z metod umo?liwiaj?cych zbadanie, czy dana dzia?alno?? jest dzia?alno?ci? gospodarcz? (wyrok z dnia 12 maja 2016 r., Geemente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C?520/14, EU:C:2016:334, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo). Istotnym czynnikiem mo?e by? równie? kwestia, czy wysoko?? wynagrodzenia jest okre?lona zgodnie z kryteriami gwarantuj?cymi, i? wystarcza ona do pokrycia kosztów dzia?alno?ci us?ugodawcy (wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo).

45 W ?wietle tego orzecznictwa nale?y uzna?, ?e powo?anie osoby fizycznej takiej jak TP na funkcj? cz?onka zarz?du spó?ki akcyjnej prawa luksemburskiego na odnawialn? kadencj? trwaj?c? maksymalnie sze?? lat nadaje dzia?alno?ci takiego cz?onka charakter sta?y. Okoliczno??, ?e taki mandat mo?e zosta? cofni?ty ad nutum, to znaczy w ka?dej chwili i bez uzasadnienia, oraz ?e jego posiadacz równie? mo?e z niego zrezygnowa? w ka?dej chwili, nie mo?e sama w sobie spowodowa? utraty przez t? dzia?alno?? jej sta?ego charakteru, poniewa? maksymalny okres sze?ciu lat jest od pocz?tku powi?zany z rzeczonym mandatem.

46 Ta sze?cioletnia kadencja mo?e równie? nada? wynagrodzeniu przyznanemu w formie wynagrodzenia procentowego charakter sta?y [zob. podobnie wyrok z dnia 13 czerwca 2019 r., IO (VAT – Dzia?alno?? cz?onka rady nadzorczej), C?420/18, EU:C:2019:490, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo]. Jednak?e, aby zachowa? ten sta?y charakter, wa?ne jest, by w przypadku gdyby wynagrodzenie procentowe by?o przyznawane w zale?no?ci od zysków osi?gni?tych przez dan? spó?k?, takie wynagrodzenie mo?na by?o przyzna? cz?onkom zarz?du równie? w latach, w których spó?ka nie osi?gn??a zysków.

47 W świetle powyższych rozważań odpowiedź na pytanie pierwsze brzmi następująco: art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że członek zarządu spółki akcyjnej prawa luksemburskiego prowadzi działalność gospodarczą w rozumieniu tego przepisu, jeżeli świadczy odpłatnie usługi na rzecz tej spółki, a także jeżeli działalność ta ma charakter stały i jest wykonywana za wynagrodzeniem, którego sposób ustalenia jest możliwy do przewidzenia.

W przedmiocie pytania drugiego

48 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 9 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że działalność członka zarządu spółki akcyjnej prawa luksemburskiego jest prowadzona samodzielnie w rozumieniu tego przepisu.

49 Na wstępie należy uściślić, że z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że TP nie miał decydującego głosu w zarządach spółek akcyjnych, których był członkiem, nie reprezentował ich ani nie kierował biuroczo działalnością tych spółek w rozumieniu art. 441¹⁰ ustawy z dnia 10 sierpnia 1915 r., ani też nie był członkiem komitetu zarządzającego, o którym mowa w art. 441¹¹ tej ustawy. To zatem w świetle tych okoliczności Trybunał zbada kwestię, czy działalność taka jak prowadzona przez TP jest samodzielna.

50 Należy również wyjaśnić, że zgodnie z ustaleniami dokonany przez sąd odsyłający i niezależnie od sformułowania przez ten sąd pytania drugiego pytanie to należy przeanalizować wyjącznie w świetle art. 9 dyrektywy VAT, a nie jej art. 10. Jak bowiem zauważyła w istocie rzecznik generalna w pkt 23 i 39 opinii, stosunek podporządkowania, o którym mowa w art. 10 tej dyrektywy, jest istotnym kryterium jedynie dla celów oceny, czy działalność gospodarcza jest prowadzona samodzielnie w rozumieniu art. 9 ust. 1 wspomnianej dyrektywy.

51 Poczyniwszy te wstępne uwagi, należy zauważyć, iż z orzecznictwa Trybunału dotyczącego owego art. 9 wynika, że w celu ustalenia, czy dana osoba prowadzi samodzielnie działalność gospodarczą, należy zbadać, czy istnieje stosunek podporządkowania przy wykonywaniu tej działalności [wyrok z dnia 13 czerwca 2019 r., IO (VAT – Działalność członka rady nadzorczej), C-420/18, EU:C:2019:490, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo].

52 Aby ocenić istnienie takiego stosunku podporządkowania, należy skontrolować, czy dana osoba wykonuje swoją działalność we własnym imieniu, na własny rachunek i własną odpowiedzialność oraz czy ponosi ona związane z prowadzeniem działalności ryzyko gospodarcze. W celu stwierdzenia samodzielności rozpatrywanej działalności Trybunał wziął pod uwagę brak jakiegokolwiek stosunku hierarchicznego podporządkowania, jak również okoliczności, że dana osoba działa we własnym imieniu i na własną odpowiedzialność, że swobodnie organizuje sposób wykonywania swojej pracy i że sama otrzymuje świadczenia stanowiące jej dochody [wyrok z dnia 13 czerwca 2019 r., IO (VAT – Działalność członka rady nadzorczej), C-420/18, EU:C:2019:490, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo].

53 W niniejszej sprawie do sądu odsyłającego należy ustalenie, czy TP swobodnie organizował sposób wykonywania swojej pracy i czy sam otrzymywał świadczenia stanowiące jego dochody.

54 Co się tyczy kwestii stosunku hierarchicznego podporządkowania, okoliczności, że w ramach swojej działalności w zakresie doradztwa i obrad w zarządzie członek tego zarządu ma swobodę przedkładania zarządowi wszelkich propozycji i udzielania porad oraz głosowania w zarządzie według własnego uznania, wskazuje na brak takiego stosunku. Jest tak nawet wówczas, gdy członek ten musi przestrzegać decyzji rzeczonoego zarządu, ponieważ powierzone

mu zadania, takie jak zadania przypomniane w pkt 18 niniejszego wyroku, polegają zasadniczo nie na stosowaniu lub wykonywaniu decyzji tych zarządów, lecz na przedstawianiu propozycji i udzielaniu porad, a także na opracowywaniu i przyjmowaniu, wraz z innymi członkami danych zarządów, decyzji tych ostatnich.

55 W odniesieniu do kwestii, czy taki członek zarządu działa we własnym imieniu, na własny rachunek i na własną odpowiedzialność, należy w szczególności wziąć pod uwagę przepisy prawa krajowego regulujące podział obowiązków między członkami zarządu a daną spółką. W tym względzie, jak wskazała w istocie rzeczniczka generalna w pkt 33 i 34 opinii, okoliczności, że taki podział obowiązków występuje w sposób analogiczny lub równoważny w stosunkach pracownika z pracodawcą, może wskazywać na to, że tacy członkowie nie działają na własną odpowiedzialność. To samo dotyczy sytuacji, gdy mający do nich zastosowanie reżim odpowiedzialności ma jedynie charakter pomocniczy w stosunku do reżimu odpowiedzialności mającego zastosowanie do spółki lub zarządu jako jej organu.

56 Gdyby w wyniku tych ustaleń okazało się, że członek zarządu nie działa na własną odpowiedzialność, należałoby również stwierdzić, że nawet jeżeli osoba ta wydaje się działać we własnym imieniu, gdy udziela zarządowi porad lub przedkłada mu propozycje oraz gdy glosuje, działa ona raczej na rachunek tego zarządu oraz, bardziej ogólnie, spółki, której rzeczony zarząd stanowi organ, ponieważ te porady, propozycje i głosowania, które mogą w głównej mierze pociągać za sobą odpowiedzialność spółki, muszą być udzielane, przedkładane i dokonywane w interesie i na rzecz tej spółki.

57 Co się tyczy kwestii, czy członek zarządu spółki akcyjnej prawa luksemburskiego ponosi ryzyko gospodarcze związane ze swoją działalnością, należy wyjaśnić, że jak wynika z pkt 43 wyroku z dnia 13 czerwca 2019 r., IO (VAT – Działalność członka rady nadzorczej) (C-420/18, EU:C:2019:490) i przytoczonego w tym punkcie orzecznictwa, ryzyko gospodarcze wskazane przez Trybunał w jego orzecznictwie odnosi się zawsze do ryzyka gospodarczego ponoszonego bezpośrednio przez osobę, której działalność gospodarcza podlega ocenie pod kątem jej samodzielnego charakteru. W związku z tym ryzyko gospodarcze ponoszone przez taką spółkę w związku z decyzjami zarządu, którego członkiem jest taka osoba, nie jest istotne.

58 Po dokonaniu tego uściślenia należy stwierdzić, że w sytuacji gdy osoba taka jak TP wnosi swój wiedzę fachową i know-how do zarządu spółki i bierze udział w głosowaniach tego zarządu, nie wydaje się, aby ponosiła ona ryzyko gospodarcze związane z jej własną działalnością, ponieważ – jak wskazała w istocie rzeczniczka generalna w pkt 33 i 36–38 opinii – to sama spółka będzie musiała stawić czoło negatywnym skutkom decyzji podjętych przez zarząd i tym samym będzie ponosić ryzyko gospodarcze wynikające z działalności członków tego zarządu.

59 Taki wniosek nasuwa się w szczególności wówczas, gdy – tak jak w sprawie w postępowaniu głównym – z krajowych ram prawnych wynika, że członkowie zarządu nie przyjmują na siebie żadnych osobistych zobowiązań w odniesieniu do długów spółki. Jest tak nawet w przypadku, gdy wysokość wynagrodzenia otrzymywanego przez członka zarządu w formie wynagrodzenia procentowego zależy od zysków osiągniętych przez spółkę. Członek ten nie ponosi bowiem w każdym razie ryzyka straty związanej z jego działalnością jako członka zarządu, ponieważ udział w zyskach spółki nie może być utożsamiany z przyjęciem na siebie ryzyka zysku i straty. Powyższy wniosek nasuwa się a fortiori wówczas, gdy walne zgromadzenie akcjonariuszy przyznaje wynagrodzenie w formie ryczałtu, który jest wypłacany nawet w przypadku poniesienia przez spółkę strat lub jej likwidacji.

60 W świetle powyższych rozważań odpowiedź na pytanie drugie brzmi następująco: art. 9 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że działalność członka

zarządu spółki akcyjnej prawa luksemburskiego nie jest prowadzona samodzielnie w rozumieniu tego przepisu, jeżeli pomimo faktu, iż członek ten swobodnie organizuje sposób wykonywania swojej pracy, sam otrzymuje świadczenia stanowiące jego dochody, działa we własnym imieniu i nie podlega stosunkowi podporządkowania hierarchicznego, nie działa on we własnym imieniu ani na własną odpowiedzialność i nie ponosi ryzyka gospodarczego związanego ze swoją działalnością.

W przedmiocie kosztów

61 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

1) Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej

należy interpretować w ten sposób, że:

członek zarządu spółki akcyjnej prawa luksemburskiego prowadzi działalność gospodarczą w rozumieniu tego przepisu, jeżeli świadczy odpłatnie usługi na rzecz tej spółki, a także jeżeli działalność ta ma charakter stały i jest wykonywana za wynagrodzeniem, którego sposób ustalenia jest możliwy do przewidzenia.

2) Artykuł 9 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112

należy interpretować w ten sposób, że:

działalność członka zarządu spółki akcyjnej prawa luksemburskiego nie jest prowadzona samodzielnie w rozumieniu tego przepisu, jeżeli pomimo faktu, iż członek ten swobodnie organizuje sposób wykonywania swojej pracy, sam otrzymuje świadczenia stanowiące jego dochody, działa we własnym imieniu i nie podlega stosunkowi podporządkowania hierarchicznego, nie działa on we własnym imieniu ani na własną odpowiedzialność i nie ponosi ryzyka gospodarczego związanego ze swoją działalnością.

Podpisy

* Język postępowania: francuski.