

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 21. decembra 2023 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Dane – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – článok 9 – Zdaniteľné osoby – Nezávislá ekonomická činnosť – Pojem ‚ekonomická činnosť‘ – Pojem ‚nezávislý výkon činnosti‘ – Činnosť člena predstavenstva akciovej spoločnosti“

Vo veci C-288/22,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Oblasťný súd Luxemburg, Luxembursko) z 26. apríla 2022 a doručený Súdnemu dvoru 29. apríla 2022, ktorý súvisí s konaním:

TP

proti

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

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predsedníčka tretej komory K. Jürimäe, sudcovia N. Piçarra, M. Safjan (spravodajca), N. Jääskinen a M. Gavalec,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: K. Hötzel, referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 17. mája 2023,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- TP, v zastúpení: E. Adam, N. Le Gouvellec a K. Veranneman, avocats,
- luxemburská vláda, v zastúpení: A. Germeaux a T. Schell, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci F. Lerch, avocate,
- česká vláda, v zastúpení: O. Serdula, M. Smolek a J. Vlášil, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: A. Armenia, M. Björkland a C. Ehrbar, splnomocnené zástupkyne,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 13. júla 2023,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 9 a 10 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi TP a administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Správa prevodov majetku, verejného majetku a dane z pridanej hodnoty) (Luxembursko) vo veci daňového výmeru *ex officio* na účely dane z pridanej hodnoty (DPH) vydaného touto správou v súvislosti s činnosťou TP ako člena predstavenstva viacerých akciových spoločností založených podľa luxemburského práva.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH stanovuje:

„DPH podliehajú tieto transakcie:

...

c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

...“

4 Článok 9 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

„Zdaniteľná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhládnuv od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

„Ekonomická činnosť‘ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolání. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.“

5 Článok 10 uvedenej smernice znie takto:

„Podmienka nezávislosti pri vykonávaní ekonomickej činnosti uvedená v článku 9 ods. 1 vylučuje z daňovej povinnosti zamestnané a iné osoby, ak sú voči zamestnávateľovi viazané pracovnou zmluvou alebo inými právnymi prepojeniami vytvárajúcimi vzťah medzi zamestnávateľom a zamestnancom, čo sa týka pracovných podmienok, odmeňovania a záväzkov zamestnávateľa.“

6 Podľa článku 24 ods. 1 tej istej smernice:

„Poskytovaním služieb‘ je každá transakcia, ktorá nie je dodaním tovaru.“

7 Článok 73 smernice o DPH stanovuje:

„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v článkoch 74 až 77, zahŕňa základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.“

Luxemburské právo

8 ?lánok 4 ods. 1 loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (novelizovaný zákon z 12. februára 1979 o dani z pridanej hodnoty; ?alej len „zákon o DPH“) stanovuje:

„Zdaniteľnou osobou v zmysle ?lánku 2 je každá osoba, ktorá nezávisle a pravidelne vykonáva plnenia, ktoré patria do akejkoľvek ekonomickej ?innosti, bez ohľadu na ciele alebo výsledky tejto ?innosti a na jej miesto.

...“

9 ?lánok 5 zákona o DPH znie takto:

„Ekonomickou ?innosťou je každá ?innosť zameraná na vytváranie príjmov, najmä ?innosti výrobcu, obchodníka alebo osoby poskytujúcej služby, vrátane ?ažobných ?inností, poľnohospodárskych ?inností, ?inností pri výkone slobodných povolání a ?inností zahŕajúcich využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.“

10 ?lánok 441?1 loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales (novelizovaný zákon z 10. augusta 1915 o obchodných spoločnostiach; ?alej len „zákon z 10. augusta 1915“) stanovuje:

„Akciové spoločnosti spravujú doňasní zástupcovia, ktorí sú alebo nie sú spoločníkmi a ktorí sú odvolateľní, vykonávajúci ?innosť za plat alebo bezodplatne.“

11 Podľa ?lánku 441?2 tohto zákona:

„?lenovia predstavenstva musia byť minimálne traja.

...

Sú menovaní na obdobie určené valným zhromaždením akcionárov; môžu však byť po prvýkrát vymenovaní zakladateľskou zmluvou spoločnosti. ...

Ich funkčné obdobie nesmie presiahnuť šesť rokov; valné zhromaždenie ich môže kedykoľvek odvolať.

...“

12 ?lánok 441?5 uvedeného zákona znie takto:

„Predstavenstvo má právomoc vykonávať všetky úkony potrebné alebo užitočné pre realizáciu predmetu ?innosti spoločnosti okrem tých, ktoré zákon alebo stanovy vyhradzuje valnému zhromaždeniu. ...

Predstavenstvo zastupuje spoločnosť vo vzťahu k tretím osobám a pred súdom, a to buď ako žalobca, alebo žalovaný. ?innosti v prospech spoločnosti alebo proti nej sa platne uskutočňujú v mene samotnej spoločnosti.

Na obmedzenia právomocí, ktoré predchádzajúce odseky priznávajú predstavenstvu a ktoré vyplývajú bu? zo stanov, alebo z rozhodnutia príslušných orgánov, sa nemožno odvoláva? vo?i tretím osobám, a to ani v prípade, keď boli zverejnené.

Stanovy však môžu opráv?ova? jedného alebo viacerých ?lenov predstavenstva na zastupovanie spoločnosti v právnych úkonoch alebo na súde, a to bu? samostatne, alebo spoločne. Na túto klauzulu sa možno odvoláva? vo?i tretím osobám za podmienok stanovených v hlave I kapitole Va loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises (novelizovaný zákon z 19. decembra 2002 o obchodnom registri a registri spoločností, ako aj o účtovníctve a ročných účtovných závierkach podnikov).

...“

13 ?lánok 441?8 tohto zákona stanovuje:

„?lenovia predstavenstva nepreberajú žiadne osobné záväzky týkajúce sa záväzkov spoločnosti.“

14 Pod?a ?lánku 441?9 zákona z 10. augusta 1915:

„?lenovia predstavenstva, ?lenovia riadiaceho výboru a generálny riaditeľ v súlade so všeobecným právom zodpovedajú spoločnosti za výkon udeleného mandátu a za pochybenia pri riadení.

?lenovia predstavenstva a ?lenovia riadiaceho výboru sú spoločne a nerozdielne zodpovední vo?i spoločnosti alebo vo?i všetkým tretím osobám za všetky škody vyplývajúce z porušenia ustanovení tohto zákona alebo stanov.

?lenovia predstavenstva a ?lenovia riadiaceho výboru budú zbavení tejto zodpovednosti v súvislosti s porušeniami, na ktorých sa nezúčastnili, len ak im nemožno pripísa? žiadne pochybenie a tieto porušenia oznámili, pokia? ide o ?lenov predstavenstva, na najbližšom valnom zhromaždení, a pokia? ide o ?lenov riadiaceho výboru, na prvom zasadnutí predstavenstva po tom, ako sa o nich dozvedeli.“

15 ?lánok 441?10 tohto zákona stanovuje:

„Každodenné riadenie vecí obchodnej spoločnosti a zastupovanie spoločnosti súvisiace s týmto riadením môže byť delegované na jedného alebo viacerých ?lenov predstavenstva, riadite?ov, riadiacich pracovníkov a iných zástupcov, ?i už sú alebo nie sú spoločníkmi, konajúcimi samostatne alebo spoločne.

Ich vymenovanie, odvolanie a ich právomoci sú upravené stanovami alebo rozhodnutím príslušných orgánov, pričom obmedzenia ich právomocí na zastupovanie na účely každodennej správy nemožno uplat?ova? vo?i tretím osobám, aj keď sú zverejnené.

Na klauzulu, pod?a ktorej sa každodenné riadenie deleguje na jednu osobu alebo viacero osôb konajúcich bu? samostatne, alebo spoločne, sa možno vo?i tretím osobám odvoláva? za podmienok stanovených v hlave I kapitole Va novelizovaného zákona z 19. decembra 2002 o obchodnom registri a registri spoločností, ako aj o účtovníctve a ročných účtovných závierkach podnikov.

Poverenie ?lena predstavenstva ukladá predstavenstvu povinnos? každoro?ne podáva? riadnemu valnému zhromaždeniu správy o platoch, odmenách a výhodách priznaných ?lenovi

predstavenstva.

Zodpovednosť členov predstavenstva poverených každodenným riadením sa pri tomto riadení určuje podľa všeobecných pravidiel výkonu mandátu.

...“

16 § 441¹¹ uvedeného zákona stanovuje:

„Stanovy môžu splnomocniť predstavenstvo k tomu, aby prenieslo svoje riadiace právomoci na riadiaci výbor alebo generálneho riaditeľa, pričom sa toto poverenie nemôže týkať všeobecnej politiky spoločnosti alebo všetkých aktov vyhradených predstavenstvu na základe iných ustanovení zákona. Ak sa zriadi riadiaci výbor alebo je menovaný generálny riaditeľ, za dohľad nad nimi zodpovedá predstavenstvo.

Riadiaci výbor sa skladá z viacerých osôb bez ohľadu na to, či sú alebo nie sú členmi predstavenstva.

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

17 TP je členom predstavenstva viacerých akciových spoločností založených podľa luxemburského práva a v tejto súvislosti vykonáva viaceré úlohy.

18 Z vnútroštátneho rozhodnutia vyplýva, že podľa spresnení poskytnutých zo strany TP jeho činnosť spočíva najmä v prijímaní správ od vedúcich pracovníkov alebo zástupcov dotknutých spoločností, v diskusiách o strategických návrhoch, vo výbere operačných riadiacich pracovníkov, v riešení problémov spojených s úctovníctvom týchto spoločností a ich dcérskych spoločností, ako aj rizikami, ktorým sú vystavené. V prípade potreby sa podieľa na vypracovávaní rozhodnutí, ktoré musia prijať zástupcovia predmetných spoločností na úrovni predstavenstiev dcérskych spoločností týchto spoločností. Podieľa sa tiež na vypracovaní rozhodnutí týkajúcich sa úctovníctva dotknutých spoločností a na príprave návrhov, ktoré sa majú predložiť valným zhromaždeniam akcionárov, na politike rizík, ako aj na rozhodovaní o stratégii, ktorú majú tieto spoločnosti sledovať. V súlade s § 441¹⁰ a 441¹¹ zákona z 10. augusta 1915 každodenné riadenie uvedených spoločností zabezpečuje riadiaci výbor, ktorého členmi sú poverení členovia predstavenstva alebo riaditelia, alebo v prípade neexistencie prevádzkovej činnosti vyžadujúcej si predstavenstvo, stáli zástupcovia predstavenstva alebo členovia tohto predstavenstva.

19 Vzhľadom na tieto činnosti v postavení člena predstavenstva dotknutých spoločností TP poberal na základe rozhodnutia valných zhromaždení ich akcionárov tantiémy zo zisku dosiahnutého týmito spoločnosťami.

20 Z dôvodu uvedených činností bol TP vystavený *ex officio* daňový výmer na účely DPH za rok 2019, vydaný 28. júla 2020 administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Správa prevodov majetku, verejného majetku a dane z pridanej hodnoty).

21 Listom z 2. októbra 2020 TP podal na túto správu sťažnosť, v ktorej uviedol, že činnosť člena predstavenstva akciovej spoločnosti založenej podľa luxemburského práva nepredstavuje ekonomickú činnosť v zmysle článku 4 zákona o DPH, ktorým sa preberá článok 9 smernice o DPH, a nepriznáva takémuto členovi postavenie zdaniteľnej osoby.

22 Rozhodnutím z 23. decembra 2020 riaditeľ uvedennej správy zamietol sťažnosť TP z

dôvodu, že členovia predstavenstva akciovej spoločnosti založenej podľa luxemburského práva, ako je TP, vykonávajú ekonomickú činnosť nezávisle a že v dôsledku toho tantiémy, ktoré sú im z tohto titulu vyplatené, nie sú oslobodené od DPH.

23 Dňa 26. januára 2021 TP podal proti tomuto rozhodnutiu žalobu o neplatnosť na Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Oblasťný súd Luxemburg, Luxembursko), ktorý je vnútroštátnym súdom predkladajúcim návrh na začatie prejudiciálneho konania.

24 Tento súd uvádza, že na účely rozhodnutia sporu vo veci samej musí v prvom rade určiť, či fyzická osoba, ktorá je členom predstavenstva akciových spoločností založených podľa luxemburského práva, vykonáva ekonomickú činnosť v zmysle článku 9 smernice o DPH.

25 Z tohto hľadiska sa vnútroštátny súd pýta, či vzhľadom na judikatúru Súdneho dvora týkajúcu sa pojmu „ekonomická činnosť“ uvedeného v tomto ustanovení predstavujú tantiémy poskytnuté takejto fyzickej osobe skutočnú protihodnotu za službu poskytnutú príjemcovi a či existuje priama súvislosť medzi takto poskytnutou službou a prijatou protihodnotou.

26 V druhom rade vnútroštátny súd, ktorý spresňuje, že taká fyzická osoba, akou je TP, ako člen predstavenstva akciových spoločností nie je v luxemburskom práve so zamestnávateľom viazaná pracovnou zmluvou alebo inými právnymi prepojeniami v zmysle článku 10 smernice o DPH, žiada vysvetlenie od Súdneho dvora, či takáto osoba vykonáva svoju činnosť nezávisle v zmysle článku 9 smernice o DPH.

27 Za týchto podmienok Tribunal d'arrondissement Luxembourg (Oblasťný súd Luxemburg) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Vykonáva fyzická osoba, ktorá je členom predstavenstva akciovej spoločnosti založenej podľa luxemburského práva, „ekonomickú“ činnosť v zmysle článku 9 smernice [o DPH], a konkrétne majú sa tantiémy prijaté touto osobou považovať za odmenu za služby poskytnuté tejto spoločnosti?

2. Vykonáva fyzická osoba, ktorá je členom predstavenstva akciovej spoločnosti založenej podľa luxemburského práva, svoju činnosť „nezávisle“ v zmysle článkov 9 a 10 smernice [o DPH]?”

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

28 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 9 ods. 1 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že člen predstavenstva akciovej spoločnosti založenej podľa luxemburského práva vykonáva ekonomickú činnosť v zmysle tohto ustanovenia.

29 V prvom rade treba pripomenúť, že podľa znenia článku 9 ods. 1 prvého pododseku smernice o DPH „zdaniteľná osoba“ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhládnuť od účelu alebo výsledkov tejto činnosti. Pojem „ekonomická činnosť“ je v článku 9 ods. 1 druhom pododseku smernice o DPH definovaný ako každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolání.

30 V tejto súvislosti Súdny dvor spresnil, že činnosť môže byť kvalifikovaná ako ekonomická činnosť v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o DPH iba vtedy, ak zodpovedá jednej z transakcií uvedených v článku 2 ods. 1 tejto smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. apríla 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, bod

32, ako aj citovanú judikatúru). Medzi nimi je v ?lánku 2 ods. 1 písm. c) uvedenej smernice uvedené poskytovanie služieb za protihodnotu na území ?lenského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.

31 Vnútroštátnemu súdu síce prináleží uplatňovať vnútroštátne ustanovenia preberajúce ?lánok 9 ods. 1 smernice o DPH na okolnosti sporu vo veci samej a uskutočniť na tento účel potrebné skutkové posúdenie a právne kvalifikácie, Súdny dvor však v rámci rozhodovania o návrhu na začatie prejudiciálneho konania môže poskytnúť určité objasnenia, ktoré tento súd usmernia pri jeho výklade (rozsudok z 22. novembra 2017, Cussens a i., C-251/16, EU:C:2017:881, bod 59, ako aj citovaná judikatúra).

32 Hoci v prejednávanej veci z dokumentov v spise, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, a z úloh zverených TP, vymenovaných v bode 18 tohto rozsudku vyplýva, že TP poskytoval služby v zmysle ?lánku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH, vnútroštátny súd sa pýta na odplatnú povahu tohto plnenia, a konkrétne na to, či tantiémy prijaté ?lenom predstavenstva viacerých akciových spoločností možno považovať za odmenu získanú ako protihodnotu za služby poskytnuté týmto spoločnostiam.

33 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že kvalifikácia poskytovania služieb ako plnenia „za protihodnotu“ v zmysle vyššie uvedeného ustanovenia predpokladá len existenciu priamej súvislosti medzi týmto poskytovaním a protihodnotou, ktorú zdaniteľná osoba skutočne získala. Takáto priama súvislosť je preukázaná vtedy, ak medzi poskytovateľom služieb a príjemcom existuje právny vzťah, v rámci ktorého dôjde k výmene vzájomných plnení, pričom odmena prijatá poskytovateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za službu poskytnutú príjemcovi (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. apríla 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, bod 36, ako aj citovanú judikatúru).

34 K poslednej problematike treba pripomenúť, že na to, aby sa odmena mohla považovať za skutočnú protihodnotu za poskytnutú službu, musí byť v primeranom pomere k poskytnutej službe, pretože za plnenia, ktoré boli alebo majú byť poskytnuté, nesmie byť poskytnutá len ?iastočná odmena takým spôsobom, že by sa prerušila priama súvislosť medzi týmito plneniami a protihodnotou (pozri v tomto zmysle rozsudok z 2. júna 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, bod 49). Skutočnosť, že ekonomická transakcia sa uskutočňuje za cenu vyššiu alebo nižšiu, ako je reálna cena, a teda za cenu vyššiu alebo nižšiu ako je bežná trhovacia cena, je však irelevantná, pokiaľ ide o kvalifikáciu tejto transakcie ako „transakcie za protihodnotu“. Takáto okolnosť totiž nemôže ovplyvniť priamu súvislosť medzi poskytovaním služieb, ktoré sa uskutočňuje alebo sa má uskutočniť za protihodnotu, ktorá bola alebo má byť prijatá a ktorej výška je určená vopred a podľa presne stanovených kritérií (pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. mája 2016, Geemente Borsele a Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, bod 26, ako aj citovanú judikatúru, a z 15. apríla 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, bod 43).

35 Okrem toho odmena môže byť stanovovaná postupne v rozsahu, v akom dotknutý poskytovateľ vykonáva svoje činnosti za predpokladu, že podmienky jej výpočtu sú predvídateľné a môžu zabezpečiť, že poskytovateľ v zásade dostane platbu za služby, ktoré poskytuje (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. apríla 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, bod 44).

36 Okrem toho priama súvislosť medzi plnením a protihodnotou je prerušená, ak je odmena poskytnutá isto dobrovoľne a náhodne, takže jej výšku prakticky nie je možné určiť (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. marca 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, bod 19), alebo ak je jej výška ťažko kvantifikovateľná alebo neistá vzhľadom na okolnosti súvisiace s jej určením (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. novembra 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, bod 35).

37 V prejednávanej veci – dokonca aj v prípade neexistencie písomnej dohody o odmeňovaní TP, uzavretej medzi ním a akciovými spoločnosťami, ktorých je členom predstavenstva – zo skutočností uvedených v spise, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že TP dostal ako protihodnotu za svoju činnosť člena predstavenstva odmenu, ktorá zrejme mala byť formu tantiém priznaných valnými zhromaždeniami akcionárov v závislosti od zisku dosiahnutého dotknutými akciovými spoločnosťami, alebo formu paušálnej sumy, ako to potvrdil TP na pojednávaní pred Súdnym dvorom.

38 Z tohto hľadiska je v prípade odmeny vo forme vopred určenej paušálnej sumy zrejme preukázaná existencia priamej súvislosti medzi odmenou a činnosťou. Okolnosť, že kompenzácia je stanovená nie v závislosti od jednotlivých plnení, ale paušálne a na ročnom základe, nemá totiž sama osebe vplyv na priamu súvislosť medzi poskytnutými službami a prijatou protihodnotou [rozsudky z 22. februára 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, bod 37, a z 13. júna 2019, IO (DPH – činnosť člena dozornej rady), C-420/18, EU:C:2019:490, bod 25].

39 V prípade, že by odmena TP mala formu tantiém, vnútroštátny súd bude musieť vzhľadom na judikatúru citovanú v bodoch 33 až 36 tohto rozsudku overiť, či v prípade, ak dotknutá akciová spoločnosť nedosiahne zisk alebo dosiahne zisk v malej výške, môže valné zhromaždenie akcionárov uvedenej spoločnosti napriek tomu priznať TP na základe iných faktorov sumu tantiém, ktorú možno považovať za objektívne primeranú službe poskytnutej zo strany TP.

40 Okrem toho, pokiaľ ide o okolnosť, podľa ktorej sú tantiémy priznávané valným zhromaždením akcionárov dotknutej spoločnosti, a to aj za predpokladu, že v luxemburskom práve sa takéto valné zhromaždenie nemá považovať za orgán tejto spoločnosti, ale za tretí orgán alebo subjekt od nej nezávislý, treba pripomenúť, že na to, aby sa poskytovanie služieb mohlo považovať za „za protihodnotu“ v zmysle smernice o DPH, nie je nevyhnutné, aby sa protihodnota za toto plnenie získala priamo od príjemcu tejto služby, ale že toto protiplnenie je možné získať aj od tretej osoby, ako to jasne vyplýva aj zo znenia článku 73 tejto smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. apríla 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, bod 40, ako aj citovanú judikatúru).

41 Po druhé z judikatúry Súdného dvora vyplýva, že existencia takéhoto poskytnutia služby nepostačuje na konštatovanie existencie ekonomickej činnosti v zmysle článku 9 ods. 1 tejto smernice (rozsudok z 12. mája 2016, Geemente Borsele a Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, bod 28), ale že musia byť splnené aj ďalšie kritériá.

42 Definícia pojmu „ekonomická činnosť“, ako bola pripomenutá v bode 29 tohto rozsudku, totiž zdôrazňuje pôsobnosť tohto pojmu, ako aj objektívnu povahu tohto pojmu v tom zmysle, že činnosť je posudzovaná ako taká nezávisle od jej cieľov alebo jej výsledkov. Činnosť sa tak vo všeobecnosti považuje za ekonomickú, ak má trvalý charakter a je vykonávaná za odmenu, ktorú poberá osoba uskutočňujúca plnenie (rozsudok z 15. apríla 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, bod 47, ako aj citovaná judikatúra), čo znamená, že samotná odmena musí mať charakter trvalého príjmu [pozri v tomto zmysle rozsudky z 13. decembra 2007, Götz, C-408/06, EU:C:2007:789, bod 18 a citovanú judikatúru; z 13. júna 2019, IO (DPH – činnosť člena dozornej rady), C-420/18, EU:C:2019:490,

bod 27, ako aj citovanú judikatúru, a z 15. apríla 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, bod 55].

43 Na účely určenia, či sa poskytnutie služby vykonáva za odmenu, a preto ju treba považovať za ekonomickú činnosť, treba zanalyzovať všetky podmienky, za ktorých bola uskutočnená (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. apríla 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, bod 48, ako aj citovanú judikatúru).

44 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že porovnanie podmienok, za ktorých dotknutá osoba vykonáva dotknuté poskytovanie služieb, a podmienok, za ktorých sa tento druh poskytovania služieb zvyčajne uskutočňuje, tak môže predstavovať jednu z metód umožňujúcich overiť, či dotknutá činnosť predstavuje ekonomickú činnosť (rozsudok z 12. mája 2016, Geemente Borsele a Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, bod 30, ako aj citovaná judikatúra). V tejto súvislosti môže byť relevantným faktorom aj to, či je výška odmeny určená podľa kritérií, ktoré zaručujú, že bude postačovať na pokrytie prevádzkových nákladov poskytovateľa (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. apríla 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, bod 49, ako aj citovanú judikatúru).

45 Vzhľadom na túto judikatúru treba konštatovať, že vymenovanie takej fyzickej osoby, akou je TP, do funkcie člena predstavenstva akciovej spoločnosti založenej podľa luxemburského práva na funkčné obdobie najviac šiestich rokov, ktoré možno predĺžiť, priznáva činnosti takéhoto člena trvalý charakter. Okolnosť, že takýto mandát možno odvolať *ad nutum*, teda kedykoľvek a bez odôvodnenia, a že jeho držiteľ sa ho tiež môže kedykoľvek vzdať, nemôže sama osebe spôsobiť, že by táto činnosť stratila svoj trvalý charakter, keďže uvedený mandát sa *ab initio* viaže na maximálnu dobu šiestich rokov.

46 Toto šesťročné funkčné obdobie taktiež môže udeliť odmene vo forme tantiém trvalý charakter [pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. júna 2019, IO (DPH – činnosť člena dozornej rady), C-420/18, EU:C:2019:490, bod 27 a citovaná judikatúra]. Na zachovanie tohto trvalého charakteru je však dôležité, aby v prípade, že by sa tantiémy priznávali v závislosti od zisku dosiahnutého dotknutou spoločnosťou, dané tantiémy mohli byť priznávané členom predstavenstva tiež v obdobiach, v ktorých spoločnosť nedosiahla zisk.

47 Vzhľadom na vyššie uvedené dôvody treba na prvú otázku odpovedať tak, že článok 9 ods. 1 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že člen predstavenstva akciovej spoločnosti založenej podľa luxemburského práva vykonáva ekonomickú činnosť v zmysle tohto ustanovenia, ak tejto spoločnosti poskytuje služby za protihodnotu a ak táto činnosť má trvalý charakter a je vykonávaná za odmenu, ktorej podmienky určenia sú predvídateľné.

O druhej otázke

48 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 9 ods. 1 prvý pododsek smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že činnosť člena predstavenstva akciovej spoločnosti založenej podľa luxemburského práva sa vykonáva nezávisle v zmysle tohto ustanovenia.

49 Na úvod treba spresniť, že zo skutočností uvedených v spise, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že TP nemal žiadny rozhodujúci hlas v predstavenstvách akciových spoločností, ktorých bol členom, a že dané spoločnosti nezastupoval a ani neriadil bežnú činnosť týchto spoločností v zmysle článku 441(10) zákona z 10. augusta 1915, ani nebol členom riadiaceho výboru uvedeného v článku 441(11) tohto zákona. Práve vzhľadom na tieto okolnosti teda Súdny dvor preskúma otázku nezávislej povahy takej činnosti, akou je činnosť vykonávaná TP.

50 Treba tiež spresniť, že v súlade so zisteniami vnútroštátneho súdu a bez ohľadu na formuláciu druhej otázky týmto súdom treba uvedenú otázku posúdiť len z hľadiska článku 9 smernice o DPH, a nie z hľadiska jej článku 10. Ako totiž uviedla generálna advokátka v bodoch 23 a 39 svojich návrhov, vzťah podriadenosti uvedený v článku 10 tejto smernice je relevantným kritériom iba na účely posúdenia otázky, či sa ekonomická činnosť vykonáva nezávisle v zmysle článku 9 ods. 1 uvedenej smernice.

51 So zreteľom na tieto úvodné spresnenia z judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa tohto článku 9 vyplýva, že na určenie, či osoba vykonáva ekonomickú činnosť nezávisle, treba overiť, či existuje vzťah podriadenosti pri výkone tejto činnosti [rozsudok z 13. júna 2019, IO (DPH – činnosť člena dozornej rady), C-420/18, EU:C:2019:490, bod 38 a citovaná judikatúra].

52 S cieľom posúdiť existenciu tohto vzťahu podriadenosti, je potrebné preskúmať, či dotknutá osoba vykonáva činnosť vo vlastnom mene, na vlastný účet a vlastnú zodpovednosť, ako aj či znáša hospodárske riziko spojené s výkonom týchto činností. Na účely konštatovania nezávislosti predmetných činností tak Súdny dvor vzal do úvahy neexistenciu akéhokoľvek vzťahu hierarchickej podriadenosti, ako aj skutočnosť, že dotknutá osoba koná na vlastný účet a vlastnú zodpovednosť, slobodne si organizuje spôsob výkonu svojej práce a sama poberá odmeny tvoriace jej príjmy [rozsudok z 13. júna 2019, IO (DPH – činnosť člena dozornej rady), C-420/18, EU:C:2019:490, bod 39 a citovaná judikatúra].

53 V prejednávanej veci prináleží vnútroštátnemu súdu overiť, či si TP slobodne organizuje spôsoby výkonu svojej práce a či sám poberá odmeny predstavujúce jeho príjmy.

54 Pokiaľ ide o otázku vzťahu hierarchickej podriadenosti, okolnosť, že člen predstavenstva v rámci svojej poradenskej činnosti a rozhodovania v rámci predstavenstva môže slobodne predložiť predstavenstvu návrhy a rady, ako si želá, a hlasovať v predstavenstve podľa vlastného vedomia a svedomia, svedčí o neexistencii takeého vzťahu. To platí aj v prípade, že tento člen musí rešpektovať rozhodnutia uvedeného predstavenstva, keďže úlohy, ktoré mu prináležia, tak ako sú pripomenuté v bode 18 tohto rozsudku, nespočívajú v zásade v uplatňovaní alebo vykonávaní rozhodnutí týchto predstavenstiev, ale v predkladaní návrhov a rád, ako aj v príprave a prijímaní rozhodnutí predstavenstiev spolu s ostatnými členmi týchto predstavenstiev.

55 Pokiaľ ide o otázku, či takýto člen predstavenstva konal vo vlastnom mene, na vlastný účet a vlastnú zodpovednosť, treba osobitne zohľadniť pravidlá vnútroštátneho práva upravujúce rozdelenie zodpovednosti medzi členov predstavenstva a dotknutú spoločnosť. V tejto súvislosti, ako v podstate uviedla generálna advokátka v bodoch 33 a 34 svojich návrhov, okolnosť, že takéto rozdelenie zodpovednosti sa analogicky alebo rovnocenne vyskytuje vo vzťahoch medzi zamestnancom a jeho zamestnávateľom, môže svedčiť o tom, že tieto členovia nekonajú na vlastnú zodpovednosť. To isté platí, ak režim zodpovednosti, ktorý sa na nich uplatňuje, má len vedľajší charakter vo vzťahu k režimu zodpovednosti, ktorý sa uplatňuje na spoločnosť alebo predstavenstvo ako na orgán tejto spoločnosti.

56 Ak by sa na základe týchto overení ukázalo, že člen predstavenstva nekoná na vlastnú

zodpovednosť, bolo by tiež potrebné dospieť k záveru, že aj keď sa zdá, že táto osoba koná vo vlastnom mene pri predkladaní rád alebo návrhov predstavenstvu a pri hlasovaní, koná viac na úkor tohto predstavenstva a všeobecnejšie na úkor spoločnosti, ktorej orgánom je uvedené predstavenstvo, keďže tieto rady, návrhy a toto hlasovanie, ktoré môžu v hlavnej miere založiť zodpovednosť spoločnosti, musia byť formulované v záujme a na úkor tejto spoločnosti.

57 Pokiaľ ide o otázku, či len predstavenstva akciovej spoločnosti založenej podľa luxemburského práva znáša hospodárske riziko spojené s jej činnosťou, treba spresniť, ako vyplýva z bodu 43 rozsudku z 13. júna 2019, IO (DPH – činnosť lena dozornej rady) (C-420/18, EU:C:2019:490), a judikatúry citovanej v tomto bode, hospodárske riziko, ktoré Súdny dvor uviedol vo svojej judikatúre, sa vždy vzťahuje na hospodárske riziko, ktoré priamo znáša osoba, ktorej nezávislosť ekonomickej činnosti sa musí posúdiť. V dôsledku toho hospodárske riziko, ktoré takáto spoločnosť znáša z dôvodu rozhodnutí predstavenstva, ktorého je takáto osoba členom, preto nemôže byť relevantné.

58 Vzhľadom na toto spresnenie treba konštatovať, že ak taká osoba, akou je TP, poskytuje svoje odborné znalosti a know-how predstavenstvu spoločnosti a zúčastňuje sa na hlasovaní tohto predstavenstva, nezdá sa, že by znášala hospodárske riziko spojené so svojou vlastnou činnosťou, pretože – ako v podstate uviedla generálna advokátka v bodoch 33 a 36 až 38 svojich návrhov – samotná spoločnosť musí čeliť negatívnym dôsledkom rozhodnutí prijatých predstavenstvom a znáša tak hospodárske riziko vyplývajúce z činnosti členov tohto predstavenstva.

59 Takýto záver platí najmä vtedy, keď, tak ako vo veci samej, z vnútroštátneho právneho rámca vyplýva, že členovia predstavenstva v súvislosti so záväzkami spoločnosti nie sú osobne zaviazaní. Platí to aj vtedy, keď výška odmeny vyplatennej členovi predstavenstva vo forme tantiém závisí od zisku dosiahnutého spoločnosťou. Tento člen totiž v žiadnom prípade nenesie riziko straty spojené s jeho činnosťou ako lena predstavenstva, keďže podiel na zisku spoločnosti nemožno stotožňovať s prevzatím rizika zisku a straty na seba. Vyššie uvedený záver platí a *fortiori* v prípade, keď sú tantiémy priznané valným zhromaždením akcionárov vo forme paušálnej sumy, ktorá sa vypláca aj v prípade, keď spoločnosť utrpela stratu alebo sa nachádza v likvidácii.

60 Vzhľadom na vyššie uvedené dôvody treba na druhú otázku odpovedať tak, že článok 9 ods. 1 prvý pododsek smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že činnosť lena predstavenstva akciovej spoločnosti založenej podľa luxemburského práva sa nevykonáva nezávisle v zmysle tohto ustanovenia, ak napriek skutočnosti, že tento člen si slobodne organizuje spôsob výkonu svojej práce, sám poberá odmenu predstavujúcu jeho príjmy, koná vo vlastnom mene a nie je vo vzťahu hierarchickej podriadenosti, nekoná na vlastný úkor ani na vlastnú zodpovednosť a nenesie hospodárske riziko spojené s jeho činnosťou.

O trovách

61 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

1. Článok 9 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty

sa má vykladať v tom zmysle, že:

člen predstavenstva akciovej spoločnosti založenej podľa luxemburského práva vykonáva ekonomickú činnosť v zmysle tohto ustanovenia, ak tejto spoločnosti poskytuje služby za protihodnotu a ak táto činnosť má trvalý charakter a je vykonávaná za odmenu, ktorej podmienky určenia sú predvídateľné.

2. Článok 9 ods. 1 prvý pododsek smernice 2006/112

sa má vykladať v tom zmysle, že:

činnosť člena predstavenstva akciovej spoločnosti založenej podľa luxemburského práva sa nevykonáva nezávisle v zmysle tohto ustanovenia, ak napriek skutočnosti, že tento člen si slobodne organizuje spôsob výkonu svojej práce, sám poberá odmenu predstavujúcu jeho príjmy, koná vo vlastnom mene a nie je vo vzťahu hierarchickej podriadenosti, nekoná na vlastný úžitok ani na vlastnú zodpovednosť a nenesie hospodárske riziko spojené s jeho činnosťou.

Podpisy

* Jazyk konania: francúzština.