

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 21. decembra 2023(*)

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 9 – Davčni zavezanci – Ekonomska dejavnost, ki se izvaja neodvisno – Pojem ‚ekonomska dejavnost‘ – Pojem ‚neodvisno opravljanje dejavnosti‘ – Dejavnost žlana upravnega odbora delniške družbe“

V zadevi C-288/22,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo tribunal d'arrondissement de Luxembourg (okrožno sodišče v Luxembourg, Luksemburg) z odločbo z dne 26. aprila 2022, ki je na Sodišče prispela 29. aprila 2022, v postopku

TP

proti

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

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi K. Jürimäe, predsednica senata, N. Piçarra, M. Safjan (poročevalci), N. Jääskinen in M. Gavalec, sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodna tajnica: K. Hötzel, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 17. maja 2023,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za TP E. Adam, N. Le Gouvellec in K. Veranneman, avocats,
- za luksemburško vlado A. Germeaux in T. Schell, agenta, skupaj s F. Lerch, avocate,
- za češko vlado O. Serdula, M. Smolek in J. Vlášil, agenti,
- za Evropsko komisijo A. Armenia, M. Björkland in C. Ehrbar, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 13. julija 2023

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 9 in 10 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL

2006, L 347, str. 1; v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med TP in Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (uprava za registre, državno premoženje in DDV, Luksemburg) v zvezi z odločbo o odmeri davka na dodano vrednost (DDV), ki jo je zadnjenavedena po uradni dolžnosti izdala v zvezi z dejavnostjo TP kot članica upravnega odbora več delniških družb luksemburškega prava.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 2(1)(c) Direktive o DDV določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

[...]

(c) storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

[...].“

4 Člen 9(1) te direktive določa:

„Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

„Ekonomska dejavnost‘ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

5 Člen 10 navedene direktive določa:

„Pogoj glede neodvisnega opravljanja ekonomske dejavnosti iz člena 9(1) iz DDV izključuje zaposlene in druge osebe, ki jih na delodajalca vežejo pogodba o zaposlitvi ali kakršne koli druge pravne vezi, ki glede delovnih pogojev, plačila in obveznosti delodajalca ustvarjajo odnos [podrejenosti] delodajalca in delojemalca.“

6 Člen 24(1) iste direktive določa:

„Opravljanje storitev‘ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga.“

7 Člen 73 Direktive o DDV določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov 74 do 77, davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

Luksemburško pravo

8 Člen 4(1) loi modifiée concernant la taxe sur la valeur ajoutée (spremenjeni zakon o davku na dodano vrednost) z dne 12. februarja 1979 (v nadaljevanju: zakon o DDV) določa:

„Za davčnega zavezanca v smislu člena 2 se šteje vsaka oseba, ki neodvisno in redno opravlja transakcije v okviru katere koli ekonomske dejavnosti, ne glede na namen ali rezultat ali kraj te dejavnosti.

[...].“

9 Člen 5 zakona o DDV določa:

„Ekonomska dejavnost je vsaka dejavnost, katere namen je ustvarjanje prihodkov, zlasti dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev in dejavnostmi, ki obsegajo izkoriščanje opredmetenega ali neopredmetenega premoženja z namenom trajnega doseganja dohodka.“

10 Člen 441¹ loi modifiée concernant les sociétés commerciales (spremenjeni zakon o gospodarskih družbah) z dne 10. avgusta 1915 (v nadaljevanju: zakon z dne 10. avgusta 1915) določa:

„Delniške družbe upravljajo pooblaščenca za določen čas, ki so družbeniki ali ne, ki se lahko odpokličejo in delo opravljajo za plačilo ali brezplačno.“

11 Člen 441² tega zakona določa:

„Člani upravnega odbora morajo biti najmanj trije.

[...]

Imenujejo se za obdobje, ki ga določi skupščina delničarjev; vendar so lahko prvi imenovani z aktom o ustanovitvi družbe. [...]

Njihov mandat ne sme trajati več kot šest let; generalna skupščina jih lahko vedno odpokliče.

[...].“

12 Člen 441⁵ navedenega zakona določa:

„Upravni odbor lahko izvede vsa dejanja, ki so potrebna ali koristna za uresničevanje cilja družbe, razen tistih, ki so z zakonom ali statutom pridržana skupščini. [...]

Družbo zastopa v razmerju do tretjih oseb in pred sodiščem, in sicer tako, da bodisi vlagajo zahteve ali branijo družbo. Dejanja za ali proti družbi so veljavno opravljena v imenu zgolj družbe.

Omejitve pooblastil, ki jih prejšnji odstavek dajejo upravnemu odboru in ki izhajajo bodisi iz statuta bodisi iz odločitve pristojnih organov, ni mogoče uveljavljati zoper tretje osebe, tudi če so objavljene.

Vendar lahko statut enemu ali več članom upravnega odbora podeli pravico, da družbo zastopajo v aktih ali sodnih postopkih, bodisi samostojno bodisi skupaj. Ta klavzula uinkuje proti tretjim osebam pod pogoji iz naslova I, poglavje Va, loi modifiée concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises (spremenjeni zakon o sodnem registru ter računovodstvu in letnih računovodskih izkazih podjetij) z dne 19. decembra 2002.

[...].“

13 Člen 441⁸ tega zakona določa:

„Člani upravnega odbora ne prevzamejo nobene osebne obveznosti v zvezi z obveznostmi družbe.“

14 Člen 441⁹ zakona z dne 10. avgusta 1915 določa:

„Člani upravnega odbora, člani vodstvenega odbora in generalni direktor so v skladu s splošno pravno ureditvijo odgovorni družbi za izvajanje mandata, ki so ga prejeli, in za napake, storjene pri njenem upravljanju.

Člani upravnega odbora in člani vodstvenega odbora so solidarno odgovorni družbi ali vsem tretjim osebam za vso škodo, ki je posledica kršitev določb tega zakona ali statuta.

Člani upravnega odbora in člani vodstvenega odbora bodo v zvezi s kršitvami, pri katerih niso sodelovali, razrešeni te odgovornosti le, če jim ni mogoče pripisati nobene krivde in če so te kršitve v zvezi s člani upravnega odbora prijavili časovno najbližji skupščini, v primeru članov vodstvenega odbora pa na prvi seji upravnega odbora po seznaitvi z njimi.“

15 Člen 441¹⁰ tega zakona določa:

„Redno vodenje poslov družbe in zastopanje družbe se lahko v zvezi s tem vodenjem preneseta na enega ali več članov upravnega odbora, direktorjev, poslovodij in drugih zastopnikov, ne glede na to, ali so družbeniki ali ne, ki delujejo sami ali skupaj.

Njihovo imenovanje, razrešitev in pristojnosti so urejene s statutom ali odločitvijo pristojnih organov, vendar omejitve njihovih pooblastil za zastopanje za potrebe rednega vodenja ni mogoče uveljavljati proti tretjim osebam, tudi če so objavljene.

Določba, v skladu s katero se tekoče vodenje prenese na eno ali več oseb, ki delujejo bodisi samostojno bodisi skupaj, se lahko uveljavlja proti tretjim osebam pod pogoji iz naslova I, poglavje Va, spremenjeni zakona z dne 19. decembra 2002 o sodnem registru ter računovodstvu in letnih računovodskih izkazih podjetij.

Prenos na člana upravnega odbora odboru nalaga obveznost, da redni skupščini letno poroča o kakršnih koli plačah, prejemkih in ugodnostih, dodeljenih pooblaščenca.

Odgovornost pooblaščenecv za tekoče vodenje se zaradi tega vodenja določi v skladu s splošnimi pravili mandata.

[...].“

16 Člen 441¹¹ navedenega zakona določa:

„S statutom se lahko upravnemu odboru dovoli, da svoja pooblastila za vodenje prenese na vodstveni odbor ali generalnega direktorja, ne da bi se ta prenos lahko nanašal na splošno politiko

družbe ali na vse akte, ki so na podlagi drugih določb zakona pridržani za upravni odbor. Če se ustanovi vodstveni odbor ali imenuje generalni direktor, je za njegov nadzor odgovoren upravni odbor.

Vodstveni odbor sestavlja več oseb, ki so lahko člani upravnega odbora ali ne.

[...].“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

17 TP je član upravnega odbora več delniških družb luksemburškega prava in v tem okviru opravlja več nalog.

18 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da glede na pojasnila TP njegova dejavnost med drugim zajema prejemanje poročil direktorjev ali zastopnikov zadevnih družb, razpravljanje o strateških predlogih, operativnih odločitvah vodstva, težavah, povezanih z računovodskimi izkazi teh družb in njihovih hčerinskih družb, ter tveganjih, ki so jim izpostavljene. Po potrebi naj bi sodeloval pri pripravi odločitev, ki jih morajo sprejeti zastopniki zadevnih družb na ravni upravnih odborov hčerinskih družb istih družb. Sodeloval naj bi tudi pri pripravi odločitev v zvezi z računovodskimi izkazi zadevnih družb in pri pripravi predlogov, ki jih je treba predložiti skupščinam delničarjev, pri politiki tveganj in pri odločitvah o strategiji, ki ji morajo te družbe slediti. V skladu s členoma 441¹⁰ in 441¹¹ zakona z dne 10. avgusta 1915 redno vodenje navedenih družb zagotavlja vodstveni odbor, ki ga sestavljajo delegirani člani upravnega odbora ali člani upravnega odbora – direktorji ali, če ni operativne dejavnosti, ki terja vodstveni odbor, stalni predstavniki upravnega odbora ali njegovi člani.

19 Zaradi teh dejavnosti je TP kot član upravnega odbora zadevnih družb na podlagi odločitve skupščine delničarjev teh družb prejel tantieme od dobička, ki so ga ustvarile te družbe.

20 Zaradi navedenih dejavnosti je TP prejel odmerno odločbo za DDV za leto 2019, ki jo je 28. julija 2020 po uradni dolžnosti izdala uprava za registre, državno premoženje in DDV.

21 TP je z dopisom z dne 2. oktobra 2020 pri tej upravi vložil pritožbo zoper to odločbo, v kateri je trdil, da dejavnost člana upravnega odbora delniške družbe luksemburškega prava ni ekonomska dejavnost v smislu člena 4 zakona o DDV, s katerim je prenesen člen 9 Direktive o DDV, in takemu članu ne podeljuje statusa davčnega zavezanca.

22 Direktor navedene uprave je z odločbo z dne 23. decembra 2020 pritožbo TP zavrnil, ker člani upravnega odbora delniške družbe luksemburškega prava, kot je TP, ekonomsko dejavnost opravljajo neodvisno in se zato za tantieme, ki jih prejemajo iz tega naslova, ni mogoče izogniti uporabi DDV.

23 TP je 26. januarja 2021 zoper to odločbo vložil nižnostno tožbo pri tribunal d'arrondissement de Luxembourg (okrožno sodišče v Luxembourg, Luksemburg), ki je predložitveno sodišče.

24 To sodišče navaja, da mora za rešitev spora o glavni stvari na prvem mestu ugotoviti, ali fizična oseba, ki je član upravnega odbora delniških družb luksemburškega prava, opravlja ekonomsko dejavnost v smislu člena 9 Direktive o DDV.

25 S tega vidika se predložitveno sodišče sprašuje, ali glede na sodno prakso Sodišča v zvezi s pojmom „ekonomska dejavnost“ iz te določbe tantieme, ki jih prejme taka fizična oseba, pomenijo dejansko protivrednost za storitev, opravljeno za prejemnika, in ali obstaja neposredna zveza med tako opravljeno storitvijo in prejeta protivrednostjo.

26 Na drugem mestu želi predložitveno sodišče ob tem, da pojasnjuje, da fizična oseba, kot je TP, ki je član upravnega odbora delniških družb, v luksemburškem pravu z delodajalcem ni povezana s pogodbo o zaposlitvi ali s kakršnimi koli drugimi pravnimi vezmi v smislu člena 10 Direktive o DDV, od Sodišča dobiti pojasnila o tem, ali taka oseba svojo dejavnost opravlja neodvisno v smislu člena 9 Direktive o DDV.

27 V teh okoliščinah je tribunal d'arrondissement de Luxembourg (okrožno sodišče v Luxembourgu, Luksemburg) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali fizična oseba, ki je član upravnega odbora delniške družbe luksemburškega prava, opravlja ‚ekonomsko‘ dejavnost v smislu člena 9 Direktive o DDV in, natančneje, ali se plačilo, ki ga prejme ta oseba, obravnava kot plačilo za storitve, opravljene za to družbo?

2. Ali fizična oseba, ki je član upravnega odbora delniške družbe luksemburškega prava, svojo dejavnost opravlja ‚neodvisno‘ v smislu členov 9 in 10 Direktive o DDV?“

Vprašanji za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

28 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 9(1) Direktive o DDV razlagati tako, da član upravnega odbora delniške družbe luksemburškega prava opravlja ekonomsko dejavnost v smislu te določbe.

29 Na prvem mestu je treba opozoriti, da je v skladu s členom 9(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV „davčni zavezanec“ vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja katero koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti. Pojem „ekonomska dejavnost“ je v členu 9(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV opredeljen tako, da zajema vsako dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev.

30 Sodišče je pojasnilo, da je dejavnost mogoče opredeliti kot ekonomsko dejavnost v smislu člena 9(1) Direktive o DDV le, če ustreza eni od transakcij iz člena 2(1) te direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 15. aprila 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, točka 32 in navedena sodna praksa). Med njimi so v členu 2(1)(c) navedene direktive navedene storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.

31 Čeprav mora predložitveno sodišče za okoliščine spora o glavni stvari uporabiti nacionalne določbe, s katerimi je bil prenesen člen 9(1) Direktive o DDV, ter za to opraviti presojo dejstev in pravne opredelitve, lahko Sodišče, ko odloča o predlogu za sprejetje predhodne odločbe, poda pojasnila, ki to sodišče usmerjajo pri njegovi razlagi (sodba z dne 22. novembra 2017, Cussens in drugi, C-251/16, EU:C:2017:881, točka 59 in navedena sodna praksa).

32 Čeprav je v obravnavanem primeru iz listin iz spisa, ki je na voljo Sodišču, zlasti nalog, podeljenih TP, kot so navedene v točki 18 te sodbe, razvidno, da je ta opravljal storitve v smislu člena 2(1)(c) Direktive o DDV, se predložitveno sodišče sprašuje o odplačnosti tega opravljanja storitev in, natančneje, o tem, ali je mogoče tantieme, ki jih član upravnega odbora prejme od več delniških družb, šteti za plačilo, prejeto v zameno za storitve, opravljene za te družbe.

33 V zvezi s tem je treba opozoriti, da opredelitev opravljanja storitev kot transakcije „za plačilo“ v smislu zgoraj navedene določbe zahteva le obstoj neposredne zveze med tem

opravljanjem storitev in plačilom, ki ga davčni zavezanec dejansko prejme. Taka neposredna zveza je podana, če med izvajalcem in prejemnikom obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve, pri čemer plačilo, ki ga prejme izvajalec, pomeni dejansko protivrednost storitve, opravljene za prejemnika (sodba z dne 15. aprila 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, točka 36 in navedena sodna praksa).

34 V zvezi z zadnjenavedenim je treba opozoriti, da mora biti plačilo, da bi ga bilo mogoče šteti za dejansko protivrednost opravljene storitve, v razumnem razmerju glede na opravljeno storitev, saj se z njim ne sme le deloma plačati opravljenih storitev ali storitev, ki bodo opravljene, tako, da se prekine neposredna zveza med temi storitvami in protidajatvijo (glej v tem smislu sodbo z dne 2. junija 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, točka 49). Vendar dejstvo, da se gospodarska transakcija opravi po višji ali nižji ceni od neto cene in torej po ceni, ki je višja ali nižja od običajne tržne cene, ni upoštevno za opredelitev te transakcije kot „transakcije za plačilo“. Taka okoliščina namreč ne more vplivati na neposredno zvezo med opravljenimi storitvami ali storitvami, ki bodo opravljene, in prejetim plačilom ali plačilom, ki bo prejeta, katerega znesek je določen vnaprej v skladu z natančno določenimi merili (glej v tem smislu sodbi z dne 12. maja 2016, Geemente Borsele in Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, točka 26 in navedena sodna praksa, in z dne 15. aprila 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, točka 43).

35 Poleg tega je plačilo mogoče določiti sproti, ko ponudnik opravlja svoje dejavnosti, če so naštete določitve predvidljivi in zagotavljajo, da ponudnik na celoma prejme plačilo za storitve, ki jih opravlja (glej v tem smislu sodbo z dne 15. aprila 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, točka 44).

36 Poleg tega je neposredna zveza med storitvijo in plačilom prekinjena, če se plačilo dodeli povsem brezplačno in naključno, tako da njegovega zneska praktično ni mogoče določiti (glej v tem smislu sodbo z dne 3. marca 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, točka 19) ali kadar je njegov znesek glede na okoliščine, v katerih je bil določen, težko izmerljiv ali negotov (glej v tem smislu sodbo z dne 10. novembra 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, točka 35).

37 V obravnavanem primeru je tudi ob neobstoju pisnega sporazuma o plačilu TP, sklenjenega med njim in delniškimi družbami, v katerih je član njihovega upravnega odbora, iz elementov spisa, ki je na voljo Sodišču, razvidno, da je TP v zameno za svojo dejavnost član upravnih odborov prejel plačilo, za katero se zdi, da je bilo bodisi v obliki tantiem, ki so jih skupščine delničarjev dodelile glede na dobiček, ki so ga ustvarile zadevne delniške družbe bodisi, kot je TP navedel na obravnavi pred Sodiščem, v pavšalnem znesku.

38 V zvezi s tem se zdi obstoj neposredne zveze med plačilom in dejavnostjo izkazan v primeru plačila v obliki vnaprej določenega pavšalnega zneska. Okoliščina, da se nadomestilo ne določi glede na posamezne storitve, ampak pavšalno in na letni ravni, namreč sama po sebi ne vpliva na neposrednost povezave med opravljenimi storitvami in prejeto protidajatvijo (sodbi z dne 22. februarja 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, točka 37, in z dne 13. junija 2019, IO (DDV – Dejavnost član nadzornega sveta), C-420/18, EU:C:2019:490, točka 25).

39 Če je TP prejel plačilo v obliki tantiem, bo moralo predložitveno sodišče ob upoštevanju sodne prakse, navedene v točkah od 33 do 36 te sodbe, preveriti, ali lahko skupščina delničarjev delniške družbe, če zadevna delniška družba ne ustvari dobička ali ustvari dobiček v majhnem znesku, na podlagi drugih dejavnikov TP vseeno dodeli znesek tantiem, ki ga je mogoče šteti za objektivno ustreznega glede na storitev, ki jo opravlja TP.

40 Poleg tega je treba v zvezi z okoliš?ino, da tantieme dodeli skupš?ina delni?arjev zadevne družbe in tudi ob predpostavki, da se v luksemburškem pravu taka skupš?ina ne sme šteti za organ te družbe, ampak za tretji organ ali subjekt, ki ga je mogo?e lo?iti od nje, opozoriti, da za to, da bi se lahko štelo, da je bila storitev opravljena „za pla?ilo“ v smislu Direktive o DDV, ni potrebno, da je protidajatev za to storitev prejeta neposredno od prejemnika te storitve, saj je to protidajatev namre? mogo?e prejeti od tretje osebe, kot je to jasno razvidno tudi iz besedila ?lena 73 te direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 15. aprila 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, to?ka 40 in navedena sodna praksa).

41 Na drugem mestu, iz sodne prakse Sodiš?a izhaja, da obstoj takega opravljanja storitev ne zadostuje za ugotovitev obstoja ekonomske dejavnosti v smislu ?lena 9(1) iste direktive (sodba z dne 12. maja 2016, Geemente Borsele in Staatssecretaris van Financiën, C?520/14, EU:C:2016:334, to?ka 28), ampak morajo biti izpolnjeni tudi drugi pogoji.

42 Opredelitev pojma „ekonomska dejavnost“, kot je navedena v to?ki 29 te sodbe, namre? kaže na obseg podro?ja uporabe, ki ga zajema ta pojem, in na objektivnost navedenega pojma v smislu, da se dejavnost obravnava sama po sebi, neodvisno od njenih namenov ali rezultatov. Dejavnost je tako na splošno opredeljena kot ekonomska, ?e je trajna in opravljena za pla?ilo, ki ga prejme tisti, ki je opravil transakcijo (sodba z dne 15. aprila 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, to?ka 47 in navedena sodna praksa), kar pomeni, da mora biti pla?ilo samo trajno (glej v tem smislu sodbe z dne 13. decembra 2007, Götz, C?408/06, EU:C:2007:789, to?ka 18 in navedena sodna praksa; z dne 13. junija 2019, IO (DDV – Dejavnost ?lana nadzornega sveta), C?420/18, EU:C:2019:490, to?ka 27 in navedena sodna praksa, in z dne 15. aprila 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, to?ka 55).

43 Za ugotovitev, ali se storitev opravlja za pla?ilo, tako da je treba to dejavnost opredeliti kot ekonomsko dejavnost, je treba analizirati vse okoliš?ine, v katerih se storitev opravlja (sodba z dne 15. aprila 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, to?ka 48 in navedena sodna praksa).

44 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je primerjava med okoliš?inami, v katerih zadevna oseba opravlja zadevne storitve, in okoliš?inami, v katerih se obi?ajno opravlja tovrstno opravljanje storitev, lahko ena od metod, na podlagi katerih je mogo?e preveriti, ali je zadevna dejavnost gospodarska dejavnost (sodba z dne 12. maja 2016, Geemente Borsele in Staatssecretaris van Financiën, C?520/14, EU:C:2016:334, to?ka 30 in navedena sodna praksa). Upoštevni dejavnik je lahko tudi vprašanje, ali je višina pla?ila dolo?ena v skladu z merili, ki zagotavljajo, da je pla?ilo zadostno za kritje stroškov delovanja ponudnika (sodba z dne 15. aprila 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, to?ka 49 in navedena sodna praksa).

45 Glede na to sodno prakso je treba ugotoviti, da je zaradi imenovanja fizi?ne osebe, kot je TP, na funkcijo ?lana upravnega odbora delniške družbe luksemburškega prava za mandat, ki traja najve? šest let in ki se lahko podaljša, dejavnost takega ?lana trajna. Okoliš?ina, da je tak mandat mogo?e preklicati *ad nutum*, to je kadar koli in brez obrazložitve, in da se mu lahko tudi njegov imetnik kadar koli odpove, sama po sebi še ne pomeni, da ta dejavnost ne bi bila ve? stalna, saj je navedeni mandat *ab initio* vezan na najdaljše trajanje šestih let.

46 To šestletno trajanje mandata lahko pla?ilu, dodeljenemu v obliki tantiem, podeli trajnost (glej v tem smislu sodbo z dne 13. junija 2019, IO (DDV – Dejavnost ?lana nadzornega sveta), C?420/18, EU:C:2019:490, to?ka 27 in navedena sodna praksa). Da pa bi se ohranila stalnost, je pomembno, da bi tantieme – ?e bi se dodelile glede na dobi?ek, ki ga je ustvarila zadevna družba

– lahko bile dodeljene članom upravnega odbora prav tako v poslovnih letih, v katerih družba ni ustvarila dobička.

47 Glede na zgoraj navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 9(1) Direktive o DDV razlagati tako, da član upravnega odbora delniške družbe luksemburškega prava opravlja ekonomsko dejavnost v smislu te določbe, če za to družbo opravi storitve za plačilo ter če je ta dejavnost trajna in se opravlja za plačilo, katerega način določitve je predvidljiv.

Drugo vprašanje

48 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 9(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV razlagati tako, da se dejavnost člana upravnega odbora delniške družbe luksemburškega prava opravlja neodvisno v smislu te določbe.

49 Najprej je treba pojasniti, da je iz elementov spisa, ki ga ima na voljo Sodišče, razvidno, da TP ni imel nobenega odločilnega glasu v upravnih odborih delniških družb, katerih član je bil, in da tudi ni zagotavljal rednega zastopanja ali vodenja poslov teh družb v smislu člena 441¹⁰ zakona z dne 10. avgusta 1915, niti ni bil član vodstvenega odbora iz člena 441¹¹ tega zakona. Sodišče bo torej vprašanje, ali je dejavnost, kakršna je ta, ki jo opravlja TP, neodvisna ali ne, preučilo ob upoštevanju teh okoliščin.

50 Pojasniti je treba tudi, da je treba v skladu z ugotovitvami predložitvenega sodišča in ne glede na to, kako je to sodišče oblikovalo drugo vprašanje, navedeno vprašanje presojati le ob upoštevanju člena 9 Direktive o DDV, in ne njenega člena 10. Kot je namreč generalna pravobranilka v bistvu navedla v točkah 23 in 39 sklepnih predlogov, je razmerje podrejenosti, omenjeno v členu 10 te direktive, le eno od upoštevnihih meril za presojo, ali se ekonomska dejavnost opravlja neodvisno v smislu člena 9(1) navedene direktive.

51 Ob upoštevanju teh uvodnih pojasnil iz sodne prakse Sodišča v zvezi s tem členom 9 izhaja, da je treba za ugotovitev, ali oseba ekonomsko dejavnost opravlja neodvisno, preveriti, ali pri opravljanju te dejavnosti obstaja razmerje podrejenosti (sodba z dne 13. junija 2019, IO (DDV – Dejavnost člana nadzornega sveta), C-420/18, EU:C:2019:490, točka 38 in navedena sodna praksa).

52 Da bi se lahko ocenil obstoj tega razmerja podrejenosti, je treba preveriti, ali zadevna oseba svoje dejavnosti opravlja v svojem imenu, za svoj račun in na lastno odgovornost ter ali je odgovorna za gospodarsko tveganje, povezano z opravljanjem teh dejavnosti. Za ugotovitev neodvisnosti zadevnih dejavnosti je Sodišče torej upoštevalo odsotnost vsakršnega hierarhično podrejenega položaja in dejstvo, da zadevna oseba deluje za svoj račun in na lastno odgovornost, svobodno organizira način opravljanja svojega dela in sama prejme prejemke, ki sestavljajo njen prihodek (sodba z dne 13. junija 2019, IO (DDV – Dejavnost člana nadzornega sveta), C-420/18, EU:C:2019:490, točka 39 in navedena sodna praksa).

53 V obravnavanem primeru mora predložitveno sodišče preveriti, ali je TP prosto organiziral način opravljanja svojega dela in ali je sam prejel prejemke, ki pomenijo njegove prihodke.

54 Kar zadeva vprašanje razmerja hierarhične podrejenosti, okoliščina, da lahko član upravnega odbora v okviru svoje dejavnosti svetovanja in posvetovanja v upravnem odboru temu odboru predloži predloge in nasvete, ki jih želi, in glasuje v njem po lastni presoji, kaže na neobstoj takega razmerja. To velja tudi, če mora ta član spoštovati odločitve navedenega odbora, saj naloge, ki jih ima in kot so navedene v točki 18 te sodbe, v bistvu niso v uporabi ali izvajanju odločitev istih odborov, temveč v tem, da pripravlja predloge in nasvete ter da skupaj z drugimi člani zadevnih upravnih odborov pripravlja in sprejema odločitve teh odborov.

55 V zvezi z vprašanjem, ali je tak član upravnega odbora deloval v svojem imenu, za svoj račun in na lastno odgovornost, je treba zlasti upoštevati pravila nacionalnega prava, ki urejajo razdelitev odgovornosti med člani upravnega odbora in zadevno družbo. V zvezi s tem, kot je generalna pravobranilka v bistvu navedla v točkah 33 in 34 sklepnih predlogov, okoliščina, da se taka razdelitev odgovornosti na podoben ali enakovreden način pojavi v razmerjih med delavcem in njegovim delodajalcem, kaže na to, da taki člani ne delujejo na lastno odgovornost. Enako velja, če je ureditev odgovornosti, ki se zanje uporablja, le stranska glede na sistem odgovornosti, ki se uporablja za družbo ali upravni odbor kot organ te družbe.

56 Če bi se po teh preverjanjih izkazalo, da član upravnega odbora ne deluje na lastno odgovornost, bi bilo treba ugotoviti tudi, da čeprav se zdi, da ta oseba deluje v svojem imenu, ko upravnemu odboru predloži nasvete ali predloge in ko glasuje, deluje bolj za račun tega odbora in splošneje družbe, katere organ je ta odbor, ker morajo biti ti nasveti, predlogi in glasovi, za katere je lahko primarno odgovorna družba, oblikovani v interesu in za račun te družbe.

57 Glede vprašanja, ali član upravnega odbora delniške družbe luksemburškega prava nosi gospodarsko tveganje, povezano s svojo dejavnostjo, je treba pojasniti, da kot je razvidno iz točke 43 sodbe z dne 13. junija 2019, IO (DDV – Dejavnost člana nadzornega sveta) (C-420/18, EU:C:2019:490), in sodne prakse, navedene v tej točki, se gospodarsko tveganje, na katero se Sodišče sklicuje v sodni praksi, vedno nanaša na gospodarsko tveganje, ki ga neposredno nosi oseba, katere neodvisnost ekonomske dejavnosti je treba presojati. Zato gospodarsko tveganje, ki ga taka družba nosi zaradi odločitev upravnega odbora, katerega član je taka oseba, ni upoštevno.

58 Ob tem pojasnilu je treba ugotoviti, da se zdi, da oseba, kot je TP, kadar svoje strokovno znanje in izkušnje zagotovi upravnemu odboru družbe in sodeluje pri glasovanju tega odbora, ne nosi gospodarskega tveganja, povezanega s svojo dejavnostjo, saj je, kot je generalna pravobranilka v bistvu navedla v točkah 33 in od 36 do 38 sklepnih predlogov, družba sama tista, ki se bo morala soočiti z negativnimi posledicami odločitev, ki jih sprejme upravni odbor, in bo tako nosila gospodarsko tveganje, ki izhaja iz dejavnosti članov tega odbora.

59 Taka ugotovitev je nujna zlasti, kadar – kot v zadevi v glavni stvari – iz nacionalnega pravnega okvira izhaja, da člani upravnega odbora ne prevzemajo osebnih obveznosti v zvezi z dolgovi družbe. Nujna je tudi, če je znesek plačila, ki ga član upravnega odbora prejme v obliki tantiem, odvisen od dobička, ki ga ustvari družba. Ta član namreč nikakor ne nosi tveganja izgube, povezanega s svojo dejavnostjo člana upravnega odbora, ker udeležbe pri dobičku družbe ni mogoče enačiti s prevzemom tveganja dobička in izgube. Zgoraj navedeni sklep je *a fortiori* nujen, če skupščina delničarjev dodeli tantieme v obliki pavšalnega zneska, ki se izplača tudi v primeru, v katerem družba utrpí izgube ali je v stečajnem postopku.

60 Glede na zgoraj navedene razloge je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 9(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV razlagati tako, da se dejavnost člana upravnega odbora delniške družbe luksemburškega prava ne opravlja neodvisno v smislu te določbe, če ta član, čeprav svobodno organizira način opravljanja svojega dela, sam prejema prejeme, ki pomenijo njegove dohodke, deluje v svojem imenu in ni v razmerju hierarhične podrejenosti, ne deluje za

svoj račun niti na lastno odgovornost in ne nosi gospodarskega tveganja, povezanega s svojo dejavnostjo.

Stroški

61 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (tretji senat) razsodilo:

1. ?len 9(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost

je treba razlagati tako, da

?lan upravnega odbora delniške družbe luksemburškega prava opravlja ekonomsko dejavnost v smislu te dolo?be, ?e za to družbo opravi storitve za pla?ilo ter ?e je ta dejavnost trajna in se opravlja za pla?ilo, katerega na?in dolo?itve je predvidljiv.

2. ?len 9(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112

je treba razlagati tako, da

se dejavnost ?lana upravnega odbora delniške družbe luksemburškega prava ne opravlja neodvisno v smislu te dolo?be, ?e ta ?lan, ?eprav svobodno organizira na?in opravljanja svojega dela, sam prejema prejemke, ki pomenijo njegove dohodke, deluje v svojem imenu in ni v razmerju hierarhi?ne podrejenosti, ne deluje za svoj račun niti na lastno odgovornost in ne nosi gospodarskega tveganja, povezanega s svojo dejavnostjo.

Podpisi

* Jezik postopka: francoš?ina.