



## Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

21 декември 2023 година\*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 9 — Данъчнозадължени лица — Независима икономическа дейност — Понятие за икономическа дейност — Понятие за независимо извършване на дейност — Дейност на член на управителния съвет на акционерно дружество“

По дело C-288/22

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Районен съд Люксембург, Люксембург) с акт от 26 април 2022 г., постъпил в Съда на 29 април 2022 г., в рамките на производство по дело

**ТР**

срещу

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

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: К. Jürimäe, председател на състава, N. Piçarra, M. Safjan (докладчик), N. Jääskinen и M. Gavales, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: К. Hötzel, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 17 май 2023 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за ТР, от E. Adam, N. Le Gouvellec и K. Veranneman, avocates,
- за люксембургското правителство, от A. Germeaux и T. Schell, в качеството на представители, подпомагани от F. Lerch, avocate,

\* Език на производството: френски.

- за чешкото правителство, от О. Serdula, М. Smolek и J. Vlácil, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от А. Armenia, М. Björkland и С. Ehrbar, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 13 юли 2023 г.,

постанови настоящото

## Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 9 и 10 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между TP и Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Администрация за данъците върху сделките с имущество, държавната собственост и данъка върху добавената стойност, Люксембург) относно акт на последната за служебно установяване на задължения за данък върху добавената стойност (ДДС) на TP за дейността му като член на управителния съвет на няколко акционерни дружества по люксембургското право.

## Правна уредба

### *Правото на Съюза*

- 3 Член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС гласи:  
„Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:  
[...]  
в) доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;  
[...].“
- 4 Член 9, параграф 1 от тази директива предвижда:  
„Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.  
Всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии се счита за „икономическа дейност“. Експлоатацията на материална и нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност“.

5 Член 10 от споменатата директива гласи:

„Условието в член 9, параграф 1, че икономическата дейност се извършва „независимо“, изключва наетите и други лица от ДДС, доколкото те са обвързани с работодател по договор за работа или с някакви други юридически връзки, създаващи взаимоотношение на работодател и наето лице във връзка с условията на работа, възнаграждението и отговорността на работодателя“.

6 Съгласно член 24, параграф 1 от същата директива:

„Доставка на услуги“ означава всяка сделка, която не представлява доставка на стоки“.

7 Член 73 от Директивата за ДДС предвижда:

„По отношение на доставката на стоки или услуги, различни от посочените в членове 74—77, данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката“.

### *Люксембургското право*

8 Член 4, параграф 1 от изменения Loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (Закон от 12 февруари 1979 г. за данъка върху добавената стойност, наричан по-нататък „Законът за ДДС“) предвижда:

„Данъчнозадължено лице по смисъла на член 2 е всяко лице, което независимо и обичайно извършва доставки в рамките на каквато и да е икономическа дейност, независимо от целите, резултатите и мястото на дейността.

[...]“.

9 Член 5 от Закона за ДДС гласи:

„Икономическа дейност е всяка дейност, насочена към генерирането на приходи, и по-специално дейността на производители, търговци или доставчици на услуги, включително минно дело, селскостопански дейности, свободни професии и дейностите, свързани с използването на материални или нематериални активи с цел получаване на постоянен доход от тях“.

10 Член 441-1 от изменения Loi du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales (Закон от 10 август 1915 г. за търговските дружества, наричан по-нататък „Законът от 10 август 1915 г.“) гласи:

„Акционерните дружества се управляват със или без заплащане от лица, съдружници или не, упълномощени за определен срок с възможност за предсрочно освобождаване от длъжност“.

11 Съгласно член 441-2 от този закон:

„Управителният съвет се състои от не по-малко от трима членове.

[...]

Те се избират за срок, определен от общото събрание на акционерите, като първия път могат да бъдат вписани в учредителния акт на дружеството. [...]

Те изпълняват длъжността си за срок, не по-дълъг от шест години, като общото събрание по всяко време може предсрочно да ги освободи от длъжност.

[...]“.

12 Член 441-5 от посочения закон гласи:

„Управителният съвет извършва всички действия, които са необходими или полезни за осъществяването на предмета на дейност на дружеството, с изключение на действията, които по закон или устав са от изключителната компетентност на общото събрание. [...]

Той представлява дружеството в отношенията с трети лица и пред съда като ищец или ответник. Процесуалните документи за или срещу дружеството са валидно връчени само от името на дружеството.

Ограниченията на правомощията на управителния съвет, предвидени в предходните алинеи и основани на устава или на решение на компетентните органи, не могат да бъдат противопоставени на трети лица, дори да са били публично огласени.

Уставът би могъл все пак да упълномощи един или няколко членове на управителния съвет самостоятелно или съвместно да представляват дружеството при извършването на правни действия и пред съда. Тази клауза е противопоставима на трети лица при условията, предвидени в дял I, глава Vbis от измененията Loi du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises (Закон от 19 декември 2002 г. относно търговския регистър и счетоводните отчети на предприятията).

[...]“.

13 Член 441-8 от същия закон гласи:

„Членовете на управителния съвет не се задължават лично във връзка със задълженията на дружеството“.

14 Съгласно член 441-9 от Закона от 10 август 1915 г.:

„Членовете на управителния съвет, членовете на управителния комитет и генералният директор носят отговорност пред дружеството в съответствие с общото право за изпълнението на пълномощията и допуснатите грешки.

Членовете на управителния съвет и членовете на управителния комитет са солидарно отговорни пред дружеството или пред всяко трето лице за вредите, които са причинили поради нарушение на разпоредбите на настоящия закон или на устава.

Членовете на управителния съвет и на управителния комитет се освобождават от отговорност за нарушения, в които не са участвали, само ако нямат никаква вина и ако са уведомили за тях — ако става въпрос за член на управителния съвет — следващото общо събрание или — ако става въпрос за член на управителния комитет — следващото заседание на управителния съвет“.

15 Член 441-10 от този закон предвижда:

„Оперативното управление на дейността на дружеството и представителството на дружеството във връзка с това управление могат да бъдат делегирани на един или повече членове на управителния съвет, директори, управители и други лица, съдружници или не, действащи самостоятелно или съвместно.

Тяхното назначаване, освобождаване от длъжност и правомощия се уреждат от устава или от решение на компетентните органи, без обаче ограниченията, наложени на техните представителни правомощия за целите на оперативното управление, да са противопоставими на трети лица, дори когато са огласени публично.

Клаузата, съгласно която за оперативното управление се упълномощават едно или няколко лица, които да действат самостоятелно или съвместно, е противопоставима на трети лица при условията, предвидени в дял I, глава Vbis от измененя Loi du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises (Закон от 19 декември 2002 г. относно търговския регистър и счетоводните отчети на предприятията).

Когато се упълномощава член на управителния съвет, съветът е длъжен ежегодно да представя на редовното общо събрание доклад за заплатите, възнагражденията и бонусите на упълномощения член.

Отговорността на упълномощените за оперативното управление се определя в съответствие с общите правила на упълномощаването.

[...]“.

16 Член 441-11 от посочения закон гласи:

„Уставът може да допуска възможност управителният съвет да прехвърли на управителен комитет или на генерален директор управленски правомощия, които не се отнасят до цялостната политика на дружеството или до действия, за които законът предвижда изключителна компетентност на управителния съвет. Отговорност за надзора над управителния комитет или генералния директор носи управителният съвет.

Управителният комитет се състои от няколко лица, членове или не на управителния съвет.

[...]“.

### **Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси**

17 ТР е член на управителните съвети на няколко акционерни дружества по люксембургското право и като такъв извършва различни дейности.

18 От акта за преюдициално запитване се установява, че съгласно предоставената от ТР информация тези дейности се изразяват по-конкретно в получаване на доклади от ръководителите или представителите на съответните дружества, обсъждане на стратегически предложения, избор на оперативни ръководители, разглеждане на счетоводни проблеми на тези дружества и на техни дъщерни дружества, както и на рисковете, на които те са изложени. Когато се налага, ТР участва и в изготвянето на решенията, които трябва да вземат представителите на въпросните дружества на

равнището на управителните съвети на дъщерните дружества на същите дружества. ТР участва и в изготвянето на решенията относно отчетите на съответните дружества и в изготвянето на предложенията, които да бъдат представени на събранието на акционерите, в политиката на риска, както и в решенията относно стратегията, която тези дружества трябва да следват. Съгласно членове 441-10 и 441-11 от Закона от 10 август 1915 г. оперативното управление на дружествата се осъществява от управителен комитет, състоящ се от упълномощени членове на управителния съвет, или, когато не се налага извършването на оперативни дейности, изискващи управителен комитет — от постоянни представители или членове на този съвет.

- 19 За извършването на тези дейности в качеството си на член на управителния съвет на съответните дружества ТР получава тантиеми от печалбата им, определени с решения на общите събрания на акционерите им.
- 20 На 28 юли 2020 г. Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Администрация за данъците върху сделките с имущество, държавната собственост и данъка върху добавената стойност) служебно издава решение за определяне на задълженията за ДДС на ТР за 2019 г.
- 21 С писмо от 2 октомври 2020 г. ТР обжалва по административен ред решението, тъй като счита, че дейността на член на управителния съвет на акционерно дружество по люксембургското право не представлява икономическа дейност по смисъла на член 4 от Закона за ДДС, който транспонира член 9 от Директивата за ДДС, и не предоставя на такъв член качеството данъчнозадължено лице.
- 22 С решение от 23 декември 2020 г. директорът на посочената администрация отхвърля жалбата по административен ред на ТР с мотива, че лице като него, което е член на управителен съвет на акционерно дружество по люксембургското право, извършва независима икономическа дейност и че следователно получените от него на това основание тантиеми не са изключени от облагане с ДДС.
- 23 На 26 януари 2021 г. ТР подава жалба за отмяна на това решение пред запитващата юрисдикция — Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Районен съд Люксембург).
- 24 Запитващата юрисдикция счита, че за да се разреши спорът в главното производство, трябва да се установи, на първо място, дали физическо лице, което е член на управителен съвет на акционерно дружество по люксембургското право, извършва икономическа дейност по смисъла на член 9 от Директивата за ДДС.
- 25 Предвид това запитващата юрисдикция иска да се установи дали с оглед на практиката на Съда относно съдържанието се в тази разпоредба понятие „икономическа дейност“ получените от такова физическо лице тантиеми представляват действителна равностойност на предоставени от него услуги и дали съществува пряка връзка между тези услуги и получената равностойност.
- 26 На второ място, като уточнява, че физическо лице като ТР, член на управителни съвети на акционерни дружества по люксембургското право, не е обвързано с работодател по договор за работа или с някакви други юридически връзки по смисъла на член 10 от Директивата за ДДС, запитващата юрисдикция иска от Съда да изясни дали такова лице извършва независима дейност по смисъла на член 9 от Директивата за ДДС.

27 При тези обстоятелства Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Районен съд Люксембург, Люксембург) спира производството и отправя до Съда следните преюдициални въпроси:

- „1) Трябва ли да се приеме, че физическото лице, член на управителен съвет на акционерно дружество по люксембургското право, извършва „икономическа“ дейност по смисъла на член 9 от Директивата за ДДС, и по-конкретно следва ли получените от това лице тантиеми да се считат за възнаграждение, получено за предоставените на това дружество услуги?
- 2) Трябва ли да се приеме, че физическото лице, член на управителен съвет на акционерно дружество по люксембургското право, извършва дейността си „независимо“ по смисъла на членове 9 и 10 от Директивата за ДДС?“.

### **По преюдициалните въпроси**

#### ***По първия въпрос***

- 28 С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че член на управителен съвет на акционерно дружество по люксембургското право упражнява икономическа дейност по смисъла на тази разпоредба.
- 29 На първо място, следва да се припомни, че съгласно член 9, параграф 1, първа алинея от Директивата за ДДС „данъчнозадължено лице“ е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност. Понятието „икономическа дейност“ е определено в член 9, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС като обхващащо всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии.
- 30 Съдът уточнява, че определена дейност може да бъде квалифицирана като икономическа по смисъла на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС само ако съответства на някоя от сделките, посочени в член 2, параграф 1 от тази директива (вж. в този смисъл решение от 15 април 2021 г., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, т. 32 и цитираната съдебна практика). Сред тях в член 2, параграф 1, буква в) от споменатата директива е посочена доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.
- 31 Макар че запитващата юрисдикция трябва да приложи националните разпоредби за транспониране на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС към обстоятелствата в главното производство и да извърши необходимите за тази цел фактически преценки и правни квалификации, Съдът, когато се произнася по преюдициалното запитване, може да направи уточнения, за да насочи тази юрисдикция при тълкуването ѝ (решение от 22 ноември 2017 г., Cussens и др., C-251/16, EU:C:2017:881, т. 59 и цитираната съдебна практика).

- 32 В случая, макар от материалите по делото, с които разполага Съдът, и от възложените на ТР дейности, припомнени в точка 18 от настоящото решение, да става ясно, че ТР е извършвал доставка на услуги по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС, запитващата юрисдикция иска да се установи дали тази доставка е била възмездна, и по-точно дали получените от него като член на управителни съвети на няколко акционерни дружества тантиеми могат да се считат за възнаграждение за предоставените им услуги.
- 33 В това отношение следва да се напомни, че квалифицирането на доставка на услуги като „възмездна“ по смисъла на посочената разпоредба предполага единствено съществуване на пряка връзка между тази доставка и реално получена от данъчнозадълженото лице насрещна престация. Подобна пряка връзка е налице, когато между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се разменят взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя (решение от 15 април 2021 г., *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, т. 36 и цитираната съдебна практика).
- 34 В това отношение следва да се припомни, че за да може да се счита за действителна равностойност на предоставената услуга, възнаграждението трябва да е в разумно съотношение спрямо предоставената услуга, тъй като не трябва да заплаща само частично възнаграждение за услугите, които са или трябва да бъдат извършени, до степен да прекъсне пряката връзка между тези услуги и насрещната престация (вж. в този смисъл решение от 2 юни 2016 г., *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, т. 49). При това положение обстоятелството, че дадена икономическа сделка е извършена на цена, по-висока или по-ниска от себестойността, и следователно на цена, по-висока или по-ниска от нормалната пазарна цена, е без значение за квалифицирането на тази сделка като „възмездна сделка“. Всъщност това обстоятелство не може да засегне пряката връзка между доставките на услуги, които са или трябва да бъдат извършени, и насрещната престация, която е получена или следва да бъде получена, чиято стойност е определена предварително и съгласно ясно установени критерии (вж. в този смисъл решения от 12 май 2016 г., *Geemete Borsele* и *Staatssecretaris van Financiën*, C-520/14, EU:C:2016:334, т. 26 и цитираната съдебна практика, и от 15 април 2021 г., *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, т. 43).
- 35 Освен това възнаграждението може да се определя в процеса на предоставяне на услугите от доставчика, ако условията за това определяне са предвидими и гарантират, че доставчикът по принцип ще получи плащане за тези услуги (вж. в този смисъл решение от 15 април 2021 г., *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, т. 44).
- 36 Освен това пряката връзка между услугата и насрещната престация се прекъсва, когато възнаграждението се плаща напълно доброволно и свободно, което на практика прави невъзможно определянето на размера му (вж. в този смисъл решение от 3 март 1994 г., *Tolsma*, C-16/93, EU:C:1994:80, т. 19), или когато този размер е трудно установим или несигурен с оглед на свързаните с определянето му обстоятелства (вж. в този смисъл решение от 10 ноември 2016 г., *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, т. 35).



- 37 В случая, макар между ТР и акционерните дружества, на чиито управителни съвети той е член, да няма сключени писмени споразумения за възнаграждението му, от материалите по делото, с които разполага Съдът, се установява, че срещу дейностите, които е извършвал като член на управителните съвети, е получавал възнаграждение под формата на тантиеми, разпределяни от общото събрание на акционерите в зависимост от реализираната от съответното акционерно дружество печалба, или, както ТР твърди в съдебното заседание пред Съда, на еднократно платими суми.
- 38 В това отношение наличието на пряка връзка между възнаграждението и дейността изглежда установено в хипотезата на възнаграждение под формата на еднократно платима сума. Всъщност обстоятелството, че това възнаграждение е определено според случая не в зависимост от отделните престации, а глобално, на годишна основа, само по себе си не може да засегне пряката връзка, която съществува между извършената доставка на услуги и получената насрещна престация (решения от 22 февруари 2018 г., *Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft.*, C-182/17, EU:C:2018:91, т. 37, и от 13 юни 2019 г., IO (ДДС — Дейност като член на надзорен съвет), C-420/18, EU:C:2019:490, т. 25).
- 39 В хипотезата на възнаграждение на ТР под формата на тантиеми запитващата юрисдикция следва, имайки предвид цитираната в точки 33—36 от настоящото решение съдебна практика, да провери дали в случаите, когато съответното акционерно дружество не е реализирало печалба или е реализирало малка печалба, общото събрание на акционерите на дружеството би могло все пак въз основа на други фактори да предостави на ТР сума в размер, считан за обективно съответстващ на предоставените от ТР услуги.
- 40 Освен това, що се отнася до обстоятелството, че тантиемите се предоставят от общото събрание на акционерите на съответното дружество, и дори да се предположи, че съгласно люксембургското право такова събрание трябва да се счита не за орган на това дружество, а за трето лице или за отделно от него образувание, следва да се припомни, че за да може дадена доставка на услуги да се счита за извършена „възмездно“ по смисъла на Директивата за ДДС, не е необходимо, както следва и от член 73 от тази директива, насрещната престация за тази доставка да е получена пряко от лицето, за което са предназначени услугите, а насрещната престация може да бъде получена и от трето лице (вж. в този смисъл решение от 15 април 2021 г., *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, т. 40 и цитираната съдебна практика).
- 41 На второ място, от практиката на Съда следва, че наличието на такава доставка на услуги не е достатъчно, за да се установи, че е налице икономическа дейност по смисъла на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС (решение от 12 май 2016 г., *Geemente Borsele и Staatssecretaris van Financiën*, C-520/14, EU:C:2016:334, т. 28), тъй като за целта трябва да са изпълнени и други критерии.
- 42 Всъщност определението на понятието „икономическа дейност“, припомнено в точка 29 от настоящото решение, извежда на преден план обхвата на приложното поле на това понятие, както и обективния му характер, в смисъл че се преценява дейността сама по себе си, без значение на нейните цели и резултати. Така дадена дейност се квалифицира по принцип като „икономическа“, когато се осъществява редовно и срещу получаване от доставчика възнаграждение (решение от 15 април 2021 г., *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, т. 47 и цитираната съдебна практика), което означава, че самото възнаграждение трябва да има постоянен характер (вж. в този смисъл решения от 13 декември 2007 г., *Götz*, C-408/06, EU:C:2007:789, т. 18 и цитираната съдебна

практика, от 13 юни 2019 г., Ю (ДАДС — Дейност като член на надзорен съвет), C-420/18, EU:C:2019:490, т. 27 и цитираната съдебна практика, и от 15 април 2021 г., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, т. 55).

- 43 За да се определи дали дадена доставка на услуги е извършена възмездно, така че тази дейност да трябва да се квалифицира като икономическа дейност, следва да се анализират всички условия на извършването ѝ (решение от 15 април 2021 г., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, т. 48 и цитираната съдебна практика).
- 44 В това отношение следва да се припомни, че съпоставянето на условията, при които заинтересованото лице извършва въпросната доставка на услуги, с тези, при които обичайно се извършват доставките на услуги от този вид, може да е един от методите, позволяващи да се прецени дали съответната дейност е икономическа (решение от 12 май 2016 г., Geemete Borsele и Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, т. 30 и цитираната съдебна практика). Релевантен фактор може да е въпросът дали размерът на възнаграждението се определя съгласно критерии, които гарантират, че то е достатъчно, за да покрие оперативните разходи на доставчика на услуги (решение от 15 април 2021 г., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, т. 49 и цитираната съдебна практика).
- 45 С оглед на тази съдебна практика следва да се приеме, че назначаването на физическо лице като ТР за член на управителния съвет на акционерно дружество по люксембургското право за срок до шест години, който може да се подновява, прави трайна изпълняваната от този член дейност. Обстоятелството, че упълномощаването за изпълняване на тази длъжност може да се прекрати *ad nutum*, тоест във всеки момент и без да се излагат мотиви, и че упълномощеният също може да се откаже от изпълнението на длъжността във всеки момент, само по себе си не означава, че дейността не е трайна, след като максималният срок от шест години е свързан *ab initio* с посоченото упълномощаване.
- 46 Този срок от шест години може да придаде траен характер и на изплащаното под формата на тантиеми възнаграждение (вж. в този смисъл решение от 13 юни 2019 г., Ю (ДАДС — Дейност като член на надзорен съвет), C-420/18, EU:C:2019:490, т. 27 и цитираната съдебна практика). За да се счита възнаграждението за трайно, е важно, ако тантиемите се разпределят в зависимост от реализираните от съответното дружество печалби, да могат да се разпределят на членовете на управителния съвет и за финансовите години, през които дружеството не е реализирало печалба.
- 47 С оглед на изложените съображения на първия въпрос следва да се отговори, че член 9, параграф 1 от Директивата за ДАДС трябва да се тълкува в смисъл, че член на управителен съвет на акционерно дружество по люксембургското право упражнява икономическа дейност по смисъла на тази разпоредба, ако трайно и възмездно предоставя услуги на това дружество срещу определяемо при предвидими условия възнаграждение.

### **По втория въпрос**

- 48 С втория си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 9, параграф 1, първа алинея от Директивата за ДАДС трябва да се тълкува в смисъл, че дейността на член на управителния съвет на акционерно дружество по люксембургското право е независима по смисъла на тази разпоредба.

- 49 Най-напред следва да се уточни, че съгласно материалите по делото, с които разполага Съдът, ТР не е имал решаващ глас в управителните съвети на акционерните дружества, на които е бил член, не е представлявал тези дружества, не е ръководил оперативната им дейност по смисъла на член 441-10 от Закона от 10 август 1915 г. и не е бил член на управителен комитет по член 441-11 от същия закон. С оглед именно на тези обстоятелства Съдът ще разгледа въпроса дали извършваната от ТР дейност е независима.
- 50 Следва също да се уточни, че видно от констатациите на запитващата юрисдикция и независимо от използваната от нея формулировка, на втория въпрос следва да се отговори с оглед само на член 9, но не и на член 10 от Директивата за ДДС. Всъщност, както по същество отбелязва генералният адвокат в точки 23 и 39 от заключението си, посоченото в член 10 от тази директива взаимоотношение на работодател и наето лице е само един от критериите, които са от значение за преценката дали дадена икономическа дейност е независима по смисъла на член 9, параграф 1 от посочената директива.
- 51 Предвид тези предварителни уточнения и видно от практиката на Съда по член 9, за да се определи дали дадено лице извършва независима икономическа дейност, следва да се провери дали при упражняването ѝ има взаимоотношение на работодател и наето лице (решение от 13 юни 2019 г., Ю (ДДС — Дейност като член на надзорен съвет), C-420/18, EU:C:2019:490, т. 38 и цитираната съдебна практика).
- 52 За да се прецени дали е налице взаимоотношение на работодател и наето лице, следва да се провери дали съответното лице извършва дейностите от свое име, за своя сметка и на своя отговорност, както и дали носи икономическия риск, свързан с извършването им. За да се установи независимостта на въпросните дейности, Съдът взема предвид отсъствието на всякаква йерархична зависимост, както и обстоятелството, че съответното лице действа за своя сметка и на своя отговорност, че организира свободно начините за изпълнение на работата си и че самото то получава възнагражденията, които съставляват доходите му (решение от 13 юни 2019 г., Ю (ДДС — Дейност като член на надзорен съвет), C-420/18, EU:C:2019:490, т. 39 и цитираната съдебна практика).
- 53 В случая запитващата юрисдикция следва да провери дали ТР организира свободно начините за изпълнение на работата си и дали самият той получава възнагражденията, които съставляват доходите му.
- 54 Що се отнася до въпроса за наличие на йерархична зависимост, фактът, че при изпълнението на консултативните и съветвателните си функции в управителния съвет членът на този съвет е свободен да представя всякакви предложения и съвети и да гласува, както намери за добре, е показателен за липсата на такава зависимост. Това е така дори ако този член трябва да се съобразява с решенията на управителния съвет, тъй като, както бе припомнено в точка 18 от настоящото решение, възложените му задължения се състоят главно не в прилагане или привеждане в действие на решения на този съвет, а в даване на предложения и съвети, както и в изготвяне и приемане на такива решения заедно с останалите членове на съответните управителни съвети.
- 55 Що се отнася до въпроса дали такъв член на управителен съвет действа от свое име, за своя сметка и на своя отговорност, следва по-специално да се вземат предвид разпоредбите на националното право, уреждащи разпределянето на отговорностите между членовете на управителния съвет и съответното дружество. В това отношение, както по същество посочва генералният адвокат в точки 33 и 34 от заключението си, обстоятелството, че

подобно разпределение на отговорностите се оказва аналогично или равностойно на това в отношенията между наето лице и неговия работодател, може да укаже, че такива членове не действат на своя собствена отговорност. Същото важи и ако приложимият спрямо тях режим на отговорност е само акцесорен спрямо режима на отговорност, приложим по отношение на дружеството или на управителния съвет в качеството му на орган на последното.

- 56 Ако в резултат на тези проверки се окаже, че съответният член на управителен съвет не действа на своя собствена отговорност, следва също да се заключи, че макар да изглежда, че действа от свое име, когато дава съвети, прави предложения на управителния съвет или гласува, това лице действа по-скоро за сметка на управителния съвет, и по-общо за сметка на дружеството, чийто орган е управителният съвет, тъй като съветите, предложенията и гласуванията, които могат да ангажират главно отговорността на дружеството, трябва да бъдат формулирани в негов интерес и за негова сметка.
- 57 Що се отнася до въпроса дали член на управителен съвет на акционерно дружество по люксембургското право понася свързан с дейността си икономически риск, следва да се уточни, че както следва от точка 43 от решение от 13 юни 2019 г., Ю (ДДС — Дейност като член на надзорен съвет), C-420/18, EU:C:2019:490), и от цитираната в тази точка съдебна практика, визирианият в практиката на Съда икономически риск винаги е свързан с икономически риск, пряко поет от лицето, чиято независима икономическа дейност трябва да се преценява. Затова икономическият риск за дружеството поради решенията на управителния съвет, на който е член това лице, не би могъл да е от значение в това отношение.
- 58 След това уточнение следва да се констатира, че когато предоставя експертните си познания и ноу-хаут си на управителния съвет на дружество, както и когато участва в гласуванията на това дружество, лице като ТР, изглежда, не носи икономическия риск за действията си, тъй като, както по същество посочва генералният адвокат в точки 33 и 36—38 от заключението си, самото дружество ще трябва да понесе отрицателните последици от решенията на управителния съвет, а следователно и икономическия риск от дейността на членовете на този съвет.
- 59 Такъв извод се налага по-специално когато, както в главното производство, от националната правна уредба следва, че членовете на управителния съвет не поемат лични задължения във връзка със задълженията на дружеството. Това е така дори когато размерът на възнаграждението, получено от члена на управителния съвет под формата на тантиеми, зависи от реализираните от дружеството печалби. Всъщност този член при всички положения не понася риск от загуба, свързан с дейността му като член на управителния съвет, доколкото участието в печалбите на дружеството не може да се приравни на поемане на собствен риск от печалба и загуба. Посоченият по-горе извод се налага a fortiori, когато тантиемите са предоставени от общото събрание на акционерите под формата на еднократно платима сума, която се изплаща дори когато дружеството търпи загуби или е в производство по съдебна ликвидация.
- 60 С оглед на изложените съображения на втория въпрос следва да се отговори, че член 9, параграф 1, първа алинея от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че дейността на член на управителния съвет на акционерно дружество по люксембургското право не е независима по смисъла на тази разпоредба, тъй като този член — макар да организира свободно начините за изпълнение на работата си, самият той да получава

възнагражденията, които съставляват доходите му, да действа от свое име и да не е йерархически зависим — не действа за своя сметка и на своя отговорност и не носи икономическия риск за дейността си.

### **По съдебните разноски**

- 61 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (трети състав) реши:

- 1) Член 9, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност**

**трябва да се тълкува в смисъл, че**

**член на управителния съвет на акционерно дружество по люксембургското право упражнява икономическа дейност по смисъла на тази разпоредба, ако трайно и възмездно предоставя услуги на това дружество срещу определяемо при предвидими условия възнаграждение.**

- 2) Член 9, параграф 1, първа алинея от Директива 2006/112**

**трябва да се тълкува в смисъл, че**

**дейността на член на управителния съвет на акционерно дружество по люксембургското право не е независима по смисъла на тази разпоредба, тъй като този член — макар да организира свободно начините за изпълнение на работата си, самият той да получава възнагражденията, които съставляват доходите му, да действа от свое име и да не е йерархически зависим — не действа за своя сметка и на своя отговорност и не носи икономическия риск за дейността си.**

Подписи