



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

13. lipnja 2019.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članci 9. i 10. – Porezni obveznik – Gospodarska djelatnost koja se obavlja ‚samostalno‘ – Pojam – Djelatnost člana nadzornog odbora zaklade”

U predmetu C-420/18,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio *Gerechthof 's-Hertogenbosch* (Žalbeni sud u 's-Hertogenboschu, Nizozemska), odlukom od 21. lipnja 2018., koju je Sud zaprimio 26. lipnja 2018., u postupku

IO

protiv

Inspecteur van de belastingdienst,

SUD (drugo vijeće),

u sastavu: A. Arabadjiev, predsjednik vijeća, T. von Danwitz, C. Vajda, P. G. Xuereb i A. Kumin (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: M. Szpunar,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za osobu IO, J. L. Delleman,
- za nizozemsku vladu, M. Bulterman i J. M. Hoogveld, u svojstvu agenata,
- za švedsku vladu, A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, J. Lundberg i H. Eklinder, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, J. Jokubauskaitė i P. Vanden Heede, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: nizozemski

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 9. i 10. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između osobe IO i Inspecteura van de rijksbelastingdienst (Inspektor porezne uprave, Nizozemska) u pogledu oporezivanja porezom na dodanu vrijednost (PDV) zainteresirane osobe kao člana nadzornog odbora zaklade.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 U skladu s člankom 9. stavkom 1. Direktive o PDV-u:

„Porezni obveznik’ znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se ‚gospodarskom aktivnošću’. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.”

- 4 U članku 10. te direktive predviđa se:

„Uvjetom iz članka 9. stavka 1. koji govori da se gospodarska aktivnost mora provoditi ‚samostalno’, isključuju se iz PDV-a zaposlene i ostale osobe ukoliko su vezane za poslodavca ugovorom o radu ili bilo kojim drugim pravnim vezama kojima se stvara odnos poslodavca i zaposlenika u pogledu uvjeta rada, nagrađivanja i odgovornosti poslodavca.”

Nizozemsko pravo

- 5 Člankom 7. Weta op de omzetbelasting 1968 (Zakon o porezu na promet iz 1968.) predviđa se:

„1. Svatko tko samostalno obavlja gospodarsku djelatnost smatra se poduzetnikom.

2. U smislu ovog zakona pod poduzećem se također podrazumijeva:

(a) poslovna djelatnost;

[...]”

Glavni postupak i prethodno pitanje

- 6 Osoba IO član je nadzornog odbora zaklade čija se glavna djelatnost sastoji u tome da trajno osigurava stanovanje osobama u potrebi.

- 7 Statutima te zaklade predviđeno je da se taj nadzorni odbor sastoji od najmanje pet, a najviše deset članova, koji se imenuju na mandat od četiri godine. Osoba koja je sa zakladom sklopila ugovor o radu ne može biti član nadzornog odbora. Članove navedenog nadzornog odbora može, samo zbog nepažnje u izvršavanju njihovih dužnosti ili zbog drugih ozbiljnih razloga, suspendirati ili razriješiti isti nadzorni odbor, odlukom donesenom tročtvrtnom većinom glasova koje je dala tročtvrtna većina njegovih članova, pri čemu se ne uzimaju u obzir glasovi člana ili članova o kojima se odlučuje.
- 8 Ovlasti nadzornog odbora navedene zaklade osobito uključuju imenovanje, suspenziju i razrješenje članova upravljačkog tijela te određivanje njihovih uvjeta rada, suspenziju izvršenja odluka tog tijela, savjetovanje navedenog tijela, godišnji obračun, imenovanje, suspenziju i razrješenje članova nadzornog odbora te određivanje njihove fiksne naknade.
- 9 Premda dotičnu zakladu u sudskim i izvansudskim postupcima zastupa njezino upravljačko tijelo, njezino zastupanje, u slučaju sukoba interesa između upravljačkog tijela ili njegova člana i te zaklade, zajednički obnašaju predsjednik i jedan ili više članova nadzornog odbora. Usto, ako nijedan član upravljačkog tijela ne može obavljati svoju dužnost, navedenom zakladom do imenovanja novog upravljačkog tijela upravlja njezin nadzorni odbor.
- 10 U odnosu na zadaće navedenog nadzornog odbora člankom 18. Statuta dotične zaklade propisuje se:
 - „1. Zadaća je nadzornog odbora nadzor nad strategijom upravljačkog tijela i općim odvijanjem poslovanja u zakladi i njezinu povezanom poduzeću. Članovi nadzornog odbora svoje zadaće obavljaju bez uputa osobe koja ih je predložila i neovisno o posebnim interesima u poduzeću. Svojim savjetima nadzorni odbor pomaže upravljačkom tijelu. U izvršavanju svojih zadaća članovi nadzornog odbora usredotočuju se na interes zaklade i njezina povezanog poduzeća.
 2. Nadzorni odbor ne mora svoje postupke opravdavati upravljačkom tijelu.
 3. Nadzorni odbor obavještava o svojim postupcima u godišnjem izvješću o svojim djelatnostima.
 4. Nadzorni odbor načine rada uređuje pravilnikom koji ne može sadržavati odredbe koje su protivne zakonu ili ovim statutima.”
- 11 Osoba IO za svoje djelatnosti člana nadzornog odbora dotične zaklade prima bruto naknadu u iznosu od 14 912 eura godišnje, koja se oporezuje porezom na dohodak. Tu je naknadu ustanovio taj nadzorni odbor na temelju pravila određenih Wetom Normering Bezoldiging topfunctionarissen publieke en semipublieke sector (Zakon o uređenju naknada vodećih dužnosnika u javnom i polujavnom sektoru) i ona ne ovisi ni o sudjelovanju zainteresirane osobe na sjednicama ni o stvarno odradenim satima.
- 12 Osim toga, osoba IO je također zaposlena kao općinski dužnosnik. Međutim, njezina dužnost člana navedenog nadzornog odbora ne tiče se ni u čemu općine koja ju zapošljava, tako da se pitanje postojanja eventualnih sukoba interesa ne postavlja.
- 13 Osoba IO se do 1. siječnja 2013., na temelju odluke o odobrenju Staatssecretarisa van Financiën (državni tajnik za financije, Nizozemska) od 5. listopada 2006., nije smatrala obveznikom PDV-a na osnovi svoje djelatnosti člana nadzornog odbora navedene zaklade. Međutim ta je odluka povučena.
- 14 Osoba IO je 8. srpnja 2014., u okviru izvršavanja dužnosti člana tog nadzornog odbora, podnijela prijavu PDV-a u iznosu od 782 eura za razdoblje od 1. travnja do 30. lipnja 2014., koji je podmirila. Dopisom od 9. srpnja 2014. podnijela je prigovor protiv tog poreza koji je porezna uprava odlukom odbila. Rechtbank Zeeland-West-Brabant (Sud u Zeeland-West-Brabantu, Nizozemska) odbio je presudom kao neosnovanu tužbu koju je osoba IO podnijela protiv te odluke.

- 15 Osoba IO podnijela je žalbu protiv te presude *Gerechthofu* 's-Hertogenbosch (Žalbeni sud u 's-Hertogenboschu). Taj sud pojašnjava da je među strankama u postupku koji se pred njim vodi sporno treba li osobu IO, zbog njezine djelatnosti člana dotičnog nadzornog odbora, okvalificirati kao „poduzetnika” u smislu članka 7. Zakona o porezu na promet iz 1968. i „poreznog obveznika” u smislu članaka 9. i 10. Direktive o PDV-u. U tom pogledu nesporno je da zainteresirana osoba kao član tog nadzornog odbora trajno sudjeluje u gospodarskom životu i posljedično obavlja gospodarsku djelatnost. Međutim, među strankama je sporno obavlja li se ta djelatnost samostalno.
- 16 Prema mišljenju *Gerechthofa* 's-Hertogenbosch (Žalbeni sud u 's-Hertogenboschu) u prilog tomu da osoba IO gospodarsku djelatnost ne obavlja samostalno, među ostalim, govore sljedeći čimbenici:
- članove nadzornog odbora dotične zaklade imenuje, suspendira i razrješava nadzorni odbor;
 - taj nadzorni odbor utvrđuje fiksnu naknadu svojih članova, pri čemu ta naknada ne ovisi o njihovu sudjelovanju na sjednicama ni o stvarno odrađenim satima i
 - član navedenog nadzornog odbora ne može samostalno izvršavati ovlasti koje su mu dodijeljene, stoga taj član ne djeluje u svoje ime, za svoj račun i na vlastitu odgovornost, nego za račun i na odgovornost tog nadzornog odbora.
- 17 Nasuprot tomu, prema mišljenju tog suda, sljedeći čimbenici, među ostalim, govore u prilog takvoj provedbi djelatnosti:
- osoba koja je s dotičnom zakladom sklopila ugovor o radu ne može biti član nadzornog odbora;
 - premda taj nadzorni odbor imenuje svoje članove, imenovanje se provodi sklapanjem ugovora o pružanju usluga između dotičnog člana i navedene zaklade, pri čemu samo ona, kao pravna osoba, može sklopiti takav ugovor;
 - prilikom sklapanja tog ugovora ista zaklada ne može, kad je riječ o uvjetima rada i naknadi, odstupati od odredaba koje je u odnosu na to donio njezin nadzorni odbor i ne preuzima dodatne odgovornosti svojstvene redovnom poslodavcu i
 - članovi nadzornog odbora dotične zaklade su unutar tog odbora samostalni i moraju kritički djelovati u odnosu na njegove druge članove i upravljačko tijelo te zaklade.
- 18 Navedeni sud iz toga zaključuje da se član nadzornog odbora navedene zaklade, u pogledu uvjeta rada i nagrađivanja, nalazi u podređenom položaju u odnosu na taj nadzorni odbor, iako u pogledu ostalih elemenata ne postoji nikakav podređeni odnos između tog člana i navedenog nadzornog odbora ni između njega i dotične zaklade. On je, dakle, sklon smatrati da se u ovom slučaju gospodarska djelatnost o kojoj je riječ u glavnom postupku ne obavlja samostalno i da se prema tome osoba IO-a ne može okvalificirati kao „porezni obveznik”.
- 19 Svejedno dvojeći o tumačenju Direktive o PDV-u, *Gerechthof* 's-Hertogenbosch (Žalbeni sud u 's-Hertogenboschu) odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:
- „Ako je član nadzornog odbora zaklade u pogledu svojih uvjeta rada i kriterija za izračun naknade za rad u podređenom položaju u odnosu na taj odbor, ali u pogledu ostalih elemenata nije u takvom položaju prema nadzornom odboru ili zakladi, obavlja li on samostalno gospodarsku aktivnost u smislu članka 9. i članka 10. Direktive [o PDV-u]?”

O prethodnom pitanju

- 20 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 9. i 10. Direktive o PDV-u tumačiti na način da član nadzornog odbora zaklade poput tužitelja u glavnom postupku samostalno obavlja gospodarsku aktivnost, u smislu tih odredbi, i treba li ga prema tome okvalificirati kao obveznika PDV-a.
- 21 Kako bi se odgovorilo na to pitanje, valja podsjetiti na to da porezni obveznik znači svaka osoba koja samostalno obavlja gospodarsku aktivnost spomenutu u članku 9. stavku 1. drugom podstavku Direktive o PDV-u, među ostalim, sve aktivnosti osoba koje pružaju usluge. Izrazi koji se u toj odredbi koriste daju pojmu „porezni obveznik” široku definiciju koja se usredotočuje na samostalnost prilikom obavljanja gospodarske aktivnosti u smislu da svaku osobu koja objektivno ispunjava uvjete iz te odredbe treba smatrati obveznikom PDV-a (presuda od 12. listopada 2016., Nigl i dr., C-340/15, EU:C:2016:764, t. 27. te navedena sudska praksa).
- 22 U tom pogledu se člankom 10. Direktive o PDV-u navodi da se uvjetom prema kojem se gospodarska aktivnost mora obavljati samostalno isključuju iz PDV-a zaposlene i ostale osobe ako su vezane za poslodavca ugovorom o radu ili bilo kojim drugim pravnim vezama kojima se stvara odnos poslodavca i zaposlenika u pogledu uvjeta rada, nagrađivanja i odgovornosti poslodavca.
- 23 Stoga treba ispitati treba li djelatnost člana nadzornog odbora zaklade poput one koju obavlja tužitelj u glavnom postupku okvalificirati kao „gospodarsku”, a zatim, ovisno o slučaju, obavlja li se ta djelatnost „samostalno”.

„Gospodarska” narav djelatnosti

- 24 U ovom se slučaju, što je među strankama u postupku nesporno, djelatnost poput one o kojoj je riječ treba okvalificirati kao „gospodarsku” s obzirom na to da je kontinuirane naravi i da se obavlja za naknadu koju prima osoba koja obavlja transakciju (presuda od 13. lipnja 2018., C-421/17, EU:C:2018:432, t. 38. i navedena sudska praksa).
- 25 Naime, za obavljanje svoje djelatnosti člana nadzornog odbora dotične zaklade tužitelj u glavnom postupku prima bruto naknadu u iznosu od 14 912 eura godišnje. U odnosu na to nije odlučna okolnost da ta naknada nije određena za svaku pojedinačnu uslugu, nego paušalno i na godišnjoj razini (vidjeti u tom smislu presudu od 22. veljače 2018., Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, t. 37. i navedenu sudsku praksu).
- 26 Usto, budući da je ta naknada uvedena u skladu s pravilima određenim Zakonom o uređenju naknada vodećih dužnosnika u javnom i polujavnom sektoru, okolnosti u kojima tužitelj u glavnom postupku obavlja isporuku usluga o kojoj je riječ odgovaraju onima u kojima se ta vrsta usluga uobičajeno obavlja (vidjeti u tom smislu presudu od 12. svibnja 2016., Geemente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, t. 29. i 30.).
- 27 Osim toga, kao što to proizlazi iz Statuta dotične zaklade, članovi njezina nadzornog odbora imenuju se na mandat od četiri godine, pri čemu takvo trajanje daje primljenoj naknadi trajnu narav (vidjeti u tom smislu presudu od 2. lipnja 2016., C-263/15, EU:C:2016:392, t. 33.).
- 28 Nasuprot tomu, ne može se prihvatiti stajalište švedske vlade, koja smatra da okolnost da član nadzornog odbora izvršava samo jedan ili tek nekoliko mandata nije sama po sebi dovoljna da se donese zaključak o postojanju djelatnosti koja se obavlja radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi. Prema mišljenju te vlade u vezi s tim je potrebno da zainteresirana osoba poduzme aktivne korake kako bi ostvarila prihode u obliku naknade za pružene usluge i posljedično da se ta djelatnost obavlja komercijalno.

- 29 Premda je točno da je Sud presudio da se, kad je riječ o poreznom tretmanu prodaja zemljišta unesenih u privatnu imovinu, vlasnikovo puko izvršavanje prava vlasništva samo po sebi ne može smatrati gospodarskom aktivnošću, ali to nije tako kad zainteresirana osoba poduzme aktivne korake da svoje vlasništvo stavi na tržište (vidjeti u tom smislu presude od 15. rujna 2011., Šlaby i dr., C-180/10 i C-181/10, EU:C:2011:589, t. 36. do 39. i od 9. srpnja 2015., Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, t. 23. i 24. te, kad je riječ o aktivnim koracima u području upravljanja šumama, presuda od 19. srpnja 2012., Rëdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, t. 36.), valja istaknuti da ne samo da je ta sudska praksa specifična za porezni tretman prodaje zemljišta unesenih u privatnu imovinu nego se u svakom slučaju ne može zaključiti da je poduzimanje takvih koraka uvjet da bi se moglo smatrati da se djelatnost obavlja radi ostvarivanja prihoda na kontinuiranoj osnovi i da ju se stoga može okvalificirati kao „gospodarsku”.
- 30 Iz toga proizlazi da „gospodarsku” narav djelatnosti člana nadzornog odbora zaklade poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku ne može dovesti u pitanje činjenica da taj član dužnost obavlja samo jedan mandat, dok ta djelatnost ima obilježje kontinuiranosti i obavlja se za naknadu.
- 31 Usto, u mjeri u kojoj švedska vlada u vezi s tim također tvrdi da nije cilj djelatnosti izvršavanja jednog ili tek nekoliko mandata člana nadzornog odbora trajno prodavati usluge, valja podsjetiti na to da, u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, pojam „gospodarska djelatnost” ima objektivni karakter, u smislu da se djelatnost ocjenjuje sama po sebi, neovisno o njezinim ciljevima i rezultatima (presuda od 5. srpnja 2018., Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, t. 22. i navedena sudska praksa).

Samostalno obavljanje djelatnosti

- 32 Kad je riječ o procjeni treba li smatrati da se djelatnost poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku obavlja samostalno, valja najprije ocijeniti je li osoba poput tužitelja u glavnom postupku isključena od oporezivanja na temelju članka 10. Direktive o PDV-u, kao zaposlena osoba ili druga osoba vezana za poslodavca ugovorom o radu ili bilo kojim drugim pravnim vezama kojima se stvara odnos poslodavca i zaposlenika u pogledu uvjeta rada, nagrađivanja i odgovornosti poslodavca.
- 33 U tom pogledu, kao prvo valja istaknuti da se u ovom slučaju ne može smatrati da tužitelj u glavnom postupku ima status zaposlene osobe. Naime, iako se njegova naknada, prema navodima suda koji je uputio zahtjev, oporezuje „porezom na dohodak”, taj sud ističe da se u kontekstu glavnog predmeta pravnom fikcijom odnos između člana nadzornog odbora pravne osobe i pravne osobe kvalificira kao „radnopravni” kad u slučaju člana takvog odbora nije udovoljeno kriterijima koji obilježavaju „radnopravni” odnos.
- 34 Kao drugo, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, tužitelj u glavnom postupku ne obavlja svoju djelatnost na temelju ugovora o radu, nego na temelju ugovora o pružanju usluga.
- 35 Kao treće, kad je riječ o ispitivanju drugih pravnih veza kojima se stvara odnos poslodavca i zaposlenika u pogledu uvjeta rada, nagrađivanja i odgovornosti poslodavca, valja zaključiti da odnos poslodavca i zaposlenika u pogledu uvjeta rada ne postoji s obzirom na to da, s jedne strane, članovi takvog nadzornog odbora nisu vezani uputama upravljačkog tijela dotične zaklade, osobito kad uređuju načine obavljanja njihove djelatnosti. Tako su članovi navedenog nadzornog odbora dužni samostalno izvršavati nadzor nad strategijom tijela upravljanja i općim odvijanjem poslovanja te zaklade, pri čemu ta dužnost nadzora nije spojiva s odnosom poslodavca i zaposlenika.
- 36 S druge strane, prema navodima iz zahtjeva za prethodnu odluku, iako nadzorni odbor pravilnikom utvrđuje svoje načine rada, taj odbor ne može svojim članovima nametnuti pravila o načinu na koji oni pojedinačno izvršavaju svoj mandat. Naime, prema tim istim navodima članovi navedenog nadzornog odbora su u odnosu na njega samostalni i moraju kritički djelovati u odnosu na njegove druge članove.

- 37 Zbog nepostojanja odnosa poslodavca i zaposlenika u pogledu uvjeta rada, članovi takvog nadzornog odbora nisu vezani drugim pravnim vezama kojima se stvara odnos poslodavca i zaposlenika u smislu članka 10. Direktive o PDV-u. Posljedično, s obzirom na članak 9. te direktive, nadalje valja ocijeniti treba li smatrati da se djelatnost poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku obavlja samostalno.
- 38 U tom pogledu, iz sudske prakse Suda koja se odnosi na taj članak 9. proizlazi da, radi utvrđenja obavlja li osoba gospodarsku djelatnost samostalno, valja provjeriti nalazi li se prilikom provođenja te djelatnosti u podređenom odnosu (vidjeti u tom smislu presudu od 29. rujna 2015., Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, t. 33. i 36. te navedenu sudsku praksu).
- 39 Kako bi se utvrdilo postojanje tog odnosa poslodavca i zaposlenika, treba ispitati obavlja li dotična osoba svoje djelatnosti u svoje ime, za svoj račun i na vlastitu odgovornost te snosi li gospodarski rizik povezan s obavljanjem tih djelatnosti. Radi utvrđenja samostalnosti u izvršavanju predmetnih djelatnosti Sud je tako vodio računa o nepostojanju hijerarhijski podređenog odnosa te o tome da dotična osoba djeluje za svoj račun i na vlastitu odgovornost, da slobodno organizira načine obavljanja posla i da sama prima isplate od kojih se sastoji njezin prihod (presuda od 29. rujna 2015., Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, t. 34. i navedena sudska praksa).
- 40 Kao što je to istaknuto u točkama 35. i 36. ove presude, položaj člana nadzornog odbora zaklade poput tužitelja u glavnom postupku obilježava nepostojanje hijerarhijski podređenog odnosa u odnosu na upravljačko tijelo te zaklade i taj nadzorni odbor kad je riječ o obavljanju djelatnosti člana navedenog nadzornog odbora.
- 41 Međutim, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, u obavljanju svojih dužnosti člana nadzornog odbora dotične zaklade tužitelj u glavnom postupku ne djeluje ni u svoje ime, ni za svoj račun, ni na vlastitu odgovornost. Kao što to proizlazi iz Statuta te zaklade, djelatnost člana tog nadzornog odbora u određenim slučajevima uključuje pravno zastupanje zaklade, što podrazumijeva ovlast preuzimanja obveza u njezino ime u okviru tog zastupanja. Štoviše, sud koji je uputio zahtjev navodi da članovi navedenog nadzornog odbora ne mogu samostalno izvršavati ovlasti dodijeljene tom odboru i da djeluju za račun i na odgovornost istog odbora. Iz toga proizlazi da članovi nadzornog odbora dotične zaklade ne snose samostalno ni odgovornost koja proizlazi iz akata tog odbora koje je donio u okviru pravnog zastupanja navedene zaklade ni odgovornost za štetu koja je nastala trećima u obavljanju njihovih dužnosti i da prema tome ne djeluju na vlastitu odgovornost (vidjeti analogijom presudu od 25. srpnja 1991., Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, EU:C:1991:332, t. 15.).
- 42 Usto, položaj člana nadzornog odbora poput tužitelja u glavnom postupku, za razliku od poduzetnikovog, obilježava nepostojanje bilo kakvog gospodarskog rizika koji proizlazi iz djelatnosti koju obavlja. Naime, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, takav član prima fiksnu naknadu koja ne ovisi ni o sudjelovanju na sjednicama ni o stvarno odrađenim satima. Tako, za razliku od poduzetnika, nema značajan utjecaj ni na svoje prihode ni na svoje troškove (vidjeti, *a contrario*, presudu od 12. studenoga 2009., Komisija/Španjolska, C-154/08, neobjavljenu, EU:C:2009:695, t. 107. i navedenu sudsku praksu). Usto, očito je da nepažnja člana nadzornog odbora u obavljanju svojih dužnosti ne može izravno utjecati na naknadu s obzirom na to da prema statutima dotične zaklade takva nepažnja može dovesti do njegova razrješenja tek nakon provođenja posebnog postupka.
- 43 Ne može se smatrati da osoba samostalno provodi gospodarsku aktivnost, u smislu članka 9. Direktive o PDV-u, ako ne snosi takav gospodarski rizik (vidjeti u tom smislu presude od 23. ožujka 2006., FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, t. 35. do 37.; od 18. listopada 2007., van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615, t. 24. do 26. i od 24. siječnja 2019., Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, t. 35. te navedenu sudsku praksu).
- 44 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na upućeno pitanje valja odgovoriti tako da članke 9. i 10. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da član nadzornog odbora zaklade poput tužitelja u glavnom postupku, koji, premda nije vezan hijerarhijski podređenim odnosom za upravljačko tijelo te

zaklade niti je vezan takvim odnosom za nadzorni odbor navedene zaklade u odnosu na obavljanje svoje djelatnosti člana nadzornog odbora, ne djeluje ni u svoje ime, ni za svoj račun, ni na vlastitu odgovornost, nego djeluje za račun i na odgovornost tog istog odbora i ne snosi ni gospodarski rizik koji proizlazi iz njegove djelatnosti, s obzirom na to da prima fiksnu naknadu koja ne ovisi ni o sudjelovanju na sjednicama ni o stvarno odrađenim satima, ne obavlja samostalno gospodarsku djelatnost.

Troškovi

- 45 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (drugo vijeće) odlučuje:

Članke 9. i 10. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da član nadzornog odbora zaklade poput tužitelja u glavnom postupku, koji, premda nije vezan hijerarhijski podređenim odnosom za upravljačko tijelo te zaklade niti je vezan takvim odnosom za nadzorni odbor navedene zaklade u odnosu na obavljanje svoje djelatnosti člana nadzornog odbora, ne djeluje ni u svoje ime, ni za svoj račun, ni na vlastitu odgovornost, nego djeluje za račun i na odgovornost tog istog odbora i ne snosi ni gospodarski rizik koji proizlazi iz njegove djelatnosti, s obzirom na to da prima fiksnu naknadu koja ne ovisi ni o sudjelovanju na sjednicama ni o stvarno odrađenim satima, ne obavlja samostalno gospodarsku djelatnost.

Potpisi