Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 13 czerwca 2019 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 9 i 10 – Podatnik – Działalność gospodarcza prowadzona „samodzielnie” – Pojęcie – Działalność członka rady nadzorczej fundacji

W sprawie C-420/18

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Gerechtshof ’s-Hertogenbosch (sąd apelacyjny w ’s-Hertogenbosch, Niderlandy) postanowieniem z dnia 21 czerwca 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 26 czerwca 2018 r., w postępowaniu:

IO

przeciwko

Inspecteur van de rijksbelastingdienst,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: A. Arabadjiev, prezes izby, T. von Danwitz, C. Vajda, P.G. Xuereb i A. Kumin (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu IO przez J.L. Dellemana,

– w imieniu rządu niderlandzkiego przez M. Bulterman i J.M. Hoogvelda, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu rządu szwedzkiego przez A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, J. Lundberg i H. Eklinder, działające w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez J. Jokubauskaitė i P. Vandena Heedego, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: niderlandzki.

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 9 i 10 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między spółką IO a Inspecteur van de rijksbelastingdienst (inspektorem administracji podatkowej, Niderlandy) w przedmiocie opodatkowania zainteresowanego podatkiem od wartości dodanej (VAT) w charakterze członka rady nadzorczej fundacji.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z brzmieniem art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu [stałego] dochodu".

4 Artykuł 10 tej dyrektywy stanowi:

„Warunek, o którym mowa w art. 9 ust. 1, przewidujący, że działalność gospodarcza jest prowadzona samodzielnie, wyklucza opodatkowanie VAT pracowników i innych osób, o ile są one związane z pracodawcą umową o pracę lub jakimikolwiek innymi więzami prawnymi tworzącymi stosunek prawny między pracodawcą a pracownikiem w zakresie warunków pracy, wynagrodzenia i odpowiedzialności pracodawcy".

Prawo niderlandzkie

5 Artykuł 7 Wet op de omzetbelasting 1968 (ustawy z 1968 r. dotyczącej podatku obrotowego) stanowi:

„1. Przedsiębiorcą jest każdy, kto wykonuje samodzielnie działalność gospodarczą.

2. Jeżeli w niniejszej ustawie jest mowa o prowadzeniu przedsiębiorstwa, rozumie się przez to:

a) działalność zawodową;

[…]".

Spór w postępowaniu głównym i pytanie prejudycjalne

6 IO jest członkiem rady nadzorczej fundacji, której główna działalność polega na trwałym oferowaniu osobom znajdującym się w potrzebie zakwaterowania.

7 Statut tej fundacji przewiduje, że owa rada nadzorcza składa się z minimum pięciu i maksymalnie z dziesięciu członków, którzy są mianowani na czteroletnią kadencję. Osoba, która zawarła umowę o pracę z fundacją, nie może wchodzić w skład rady nadzorczej. Członkowie rady nadzorczej mogą być zawieszeni lub odwołani jedynie z powodu niedbalstwa przy pełnieniu ich funkcji lub z innych poważnych powodów w drodze decyzji samej rady nadzorczej wydanej większością co najmniej trzech czwartych głosów wyrażonych przez trzy czwarte jej członków, niezależnie od członka lub członków, którym postawiono zarzut.

8 Kompetencje rady nadzorczej rzeczonej fundacji obejmują w szczególności powoływanie, zawieszanie i odwoływanie członków zarządu, a także określenie warunków jego pracy, zawieszanie wykonania decyzji tego organu, udzielanie porad temu organowi, zatwierdzanie rocznego sprawozdania finansowego, powoływanie, zawieszanie i odwoływanie członków rady nadzorczej, a także określenie wysokości stałego wynagrodzenia tych ostatnich.

9 O ile dana fundacja jest reprezentowana na płaszczyźnie sądowej i pozasądowej przez jej zarząd, o tyle jej reprezentacja jest zapewniona wspólnie w przypadku konfliktu interesów między zarządem lub jego członkiem, przez przewodniczącego i jednego lub kilku członków rady nadzorczej. Ponadto, jeżeli brakuje wszystkich członków zarządu, zarząd nad tą fundacją jest zapewniony przez jej radę nadzorczą, do czasu powołania nowego zarządu.

10 Jeżeli chodzi o zadania wspomnianej rady nadzorczej, art. 18 statutu odnośnej fundacji stanowi:

„1. Zadaniem rady nadzorczej jest sprawowanie kontroli nad strategią zarządu oraz nad ogólną działalnością fundacji oraz związanego z nią przedsiębiorstwa. Członkowie rady nadzorczej wykonują swoje zadania bez pełnomocnictwa podmiotu, który ich wskazał, i niezależnie od szczególnych interesów związanych z przedsiębiorstwem. Wspomaga zarząd, udzielając mu porad. Przy wykonywaniu swoich zadań członkowie rady nadzorczej koncentrują się na interesie fundacji i związanym z nią przedsiębiorstwem.

2. Rada nadzorcza nie jest zobowiązana do uzasadnienia swoich działań zarządowi.

3. Rada nadzorcza składa roczne sprawozdanie ze swojej działalności.

4. Rada nadzorcza reguluje warunki swojej pracy w regulaminie, który nie może zawierać postanowień sprzecznych z prawem lub niniejszym statutem”.

11 Za swoją działalność jako członek rady nadzorczej danej fundacji IO otrzymuje wynagrodzenie brutto w wysokości 14 912 EUR rocznie, które podlega opodatkowaniu z tytułu wynagrodzenia. Wynagrodzenie to zostało ustalone przez radę nadzorczą na podstawie zasad ustalonych w Wet Normering Bezoldiging topfunctionarissen publieke en semipublieke sector (ustawie regulującej uposażenia najwyższych rangą urzędników sektora publicznego i z publicznym udziałem) i nie zależy ani od uczestnictwa zainteresowanego w posiedzeniach, ani od rzeczywiście przepracowanych przez niego godzin.

12 Ponadto IO jest również zatrudniony jako urzędnik gminy. Niemniej jednak jego funkcja członka rady nadzorczej nie dotyczy w żaden sposób zatrudniającej go gminy, w związku z czym nie powstaje kwestia istnienia ewentualnego konfliktu interesów.

13 Do dnia 1 stycznia 2013 r. IO został uznany za niebędącego podatnikiem VAT z tytułu jego działalności w charakterze członka rady nadzorczej wspomnianej fundacji na podstawie decyzji zatwierdzającej z dnia 5 października 2006 r., wydanej przez Staatssecretaris van Financiën (sekretarza stanu ds. finansów, Niderlandy). Decyzja ta została jednak uchylona.

14 W dniu 8 lipca 2014 r. IO sporządził w ramach pełnienia swej funkcji członka rady nadzorczej deklarację VAT w wysokości 782 EUR za okres od 1 kwietnia do 30 czerwca 2014 r., którą to kwotę zapłacił. Pismem z dnia 9 lipca 2014 r. złożył jednak zażalenie przeciwko temu podatkowi, które zostało oddalone decyzją organu podatkowego. Skarga wniesiona przez IO na tę decyzję została oddalona jako bezzasadna wyrokiem rechtbank Zeeland-West-Brabant (sądu Zeeland-West-Brabant, Niderlandy).

15 IO wniósł apelację od tego wyroku do Gerechtshof 's-Hertogenbosch (sądu apelacyjnego w 's-Hertogenbosch, Niderlandy). Sąd ten wyjaśnia, że strony toczącego się przed nim sporu spierają się co do kwestii, czy IO powinien ze względu na swoją działalność członka odnośnej rady nadzorczej zostać zakwalifikowany jako „przedsiębiorca" w rozumieniu art. 7 ustawy z 1968 r. o podatku obrotowym i jako „podatnik" w rozumieniu art. 9 i 10 dyrektywy VAT. W tym zakresie nie zaprzeczono temu, że zainteresowany jako członek rady nadzorczej uczestniczy w sposób trwały w życiu gospodarczym i prowadzi w konsekwencji działalność gospodarczą. Wspomniane strony nie zgadzają się jednak co do tego, czy owa działalność jest prowadzona samodzielnie.

16 Zdaniem Gerechtshof 's-Hertogenbosch (sądu apelacyjnego w 's-Hertogenbosch) następujące elementy przemawiają za brakiem samodzielnego wykonywania przez IQ działalności gospodarczej:

– członkowie odnośnej rady nadzorczej są powoływani, zawieszani i odwoływani przez radę nadzorczą;

– rada nadzorcza ustala stałe wynagrodzenie jej członków, przy czym owo wynagrodzenie nie zależy od ich uczestnictwa w posiedzeniach lub od rzeczywiście przepracowanych przez nich godzin, i

– członek wspomnianej rady nadzorczej nie może indywidualnie wykonywać kompetencji przyznanych tej radzie, w związku z czym ów członek nie działa w swoim imieniu, na swój rachunek i na własną odpowiedzialność, lecz na rachunek i na odpowiedzialność samej rady nadzorczej.

17 Z kolei zdaniem tego sądu za takim prowadzeniem przemawiają w szczególności następujące elementy:

– osoba, która zawarła umowę o pracę z daną fundacją, nie może być członkiem rady nadzorczej;

– pomimo że owa rada nadzorcza powołuje swoich członków, to jednak powołanie przekłada się na zawarcie umowy o świadczenie usług pomiędzy odnośnym członkiem a wspomnianą fundacją, i tylko ta fundacja jako osoba prawna może zawierać taką umowę;

– przy zawieraniu tej umowy sama fundacja nie może w zakresie warunków pracy i wynagrodzenia uchylić postanowień przyjętych w tym zakresie przez jej radę nadzorczą, a ponadto nie przejmuje ona odpowiedzialności właściwej dla zwykłego pracodawcy, oraz

– członkowie rady nadzorczej odnośnej fundacji są niezależni w ramach owej rady i powinni działać w krytyczny sposób w odniesieniu do pozostałych jej członków oraz w odniesieniu do zarządu tej fundacji.

18 Na tej podstawie wspomniany sąd wnioskuje, że członek rady nadzorczej rzeczonej fundacji znajduje się pod względem jego warunków pracy i wynagrodzenia w pozycji podporządkowania w stosunku do rady nadzorczej, pomimo że w pozostałym zakresie brak jest związku podporządkowania pomiędzy

owym członkiem i wspomnianą radą nadzorczą ani pomiędzy nim i odnośną fundacją. W związku z tym skłania się on do uznania, że w niniejszym przypadku działalność gospodarcza omawiana w postępowaniu głównym nie jest prowadzona samodzielnie, a tym samym nie można zaklasyfikować IO jako „podatnika".

19 Mając jednak wątpliwości co do wykładni dyrektywy VAT Gerechtshof 's-Hertogenbosch (sąd apelacyjny w 's-Hertogenbosch) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy członek rady nadzorczej fundacji, który względem tej rady nadzorczej znajduje się – w zakresie warunków pracy i wynagrodzenia – w stosunku podporządkowania, ale w pozostałym zakresie względem tejże rady nadzorczej ani fundacji podporządkowanie takie nie występuje, prowadzi samodzielnie działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 i 10 dyrektywy [VAT]?".

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

20 Przez swoje pytanie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 9 i 10 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że członek rady nadzorczej fundacji, taki jak skarżący w postępowaniu głównym, prowadzi samodzielnie działalność gospodarczą w rozumieniu tych przepisów, i należy go w konsekwencji zaklasyfikować jako podatnika VAT.

21 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy przypomnieć, że podatnikiem jest każda osoba wykonująca samodzielnie jedną z działalności gospodarczej, o której mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT, a w szczególności każdą działalność usługową. Sformułowania użyte w tym przepisie nadają pojęciu „podatnika" szeroką definicję, osadzoną na samodzielności w wykonywaniu działalności gospodarczej w tym znaczeniu, że wszystkie osoby, które w sposób obiektywny spełniają kryteria zawarte w tym przepisie, należy uznać za podatników VAT (wyrok z dnia 12 października 2016 r., Nigel i in., C-340/15, EU:C:2016:764, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 W tym zakresie art. 10 tej dyrektywy stanowi, iż warunek przewidujący, że działalność gospodarcza jest prowadzona samodzielnie, wyklucza opodatkowanie VAT pracowników i innych osób, o ile są one związane z pracodawcą umową o pracę lub jakimkolwiek innym stosunkiem prawnym tworzącym stosunek podporządkowania w zakresie warunków pracy, wynagrodzenia i odpowiedzialności pracodawcy.

23 Tym samym należy zbadać, czy działalność członka rady nadzorczej fundacji, taka jak wykonywana przez skarżącego w postępowaniu głównym, powinna zostać zakwalifikowana jako „gospodarcza", a następnie, w odpowiednim wypadku, czy działalność ta jest wykonywana „samodzielnie".

W przedmiocie „gospodarczego" charakteru działalności

24 W niniejszym przypadku, czego nie zakwestionowały strony w postępowaniu głównym, działalność taka, jak rozpatrywana, powinna zostać zakwalifikowana jako „gospodarcza", ponieważ ma ona charakter stały i jest wykonywana w zamian za wynagrodzenie otrzymywane przez osobę, która ją wykonuje (zob. wyrok z dnia 13 czerwca 2018 r., Polfarmex, C-421/17, EU:C:2018:432, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 W rzeczywistości bowiem, w celu wykonywania działalności członka rady nadzorczej odnośnej fundacji, skarżący w postępowaniu głównym otrzymuje wynagrodzenie brutto w wysokości 14 912 EUR rocznie. W tym względzie nie ma znaczenia okoliczność, że wynagrodzenie to jest ustalane nie na podstawie

zindywidualizowanych świadczeń, lecz w sposób ryczałtowy i w skali rocznej (zob. podobnie wyrok z dnia 22 lutego 2018 r., Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 Ponadto, ponieważ wynagrodzenie to zostało ustalone z uwzględnieniem zasad określonych przez ustawę regulującą uposażenia najwyższych rangą urzędników sektora publicznego i z udziałem publicznym, warunki, na jakich skarżący w postępowaniu głównym wykonuje omawiane świadczenie, odpowiadają warunkom, w których ten rodzaj świadczeń jest zazwyczaj wykonywany (zob. podobnie wyrok z dnia 12 maja 2016 r., Geemente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, pkt 29, 30).

27 Ponadto, jak to wynika ze statutu odnośnej fundacji, członkowie rady nadzorczej są powoływani na czteroletnią kadencję, a taki czas trwania nadaje temu wynagrodzeniu charakter stały (zob. podobnie wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, pkt 33).

28 Nie można natomiast zgodzić się ze stanowiskiem rządu szwedzkiego, zgodnie z którym okoliczność, że członek rady nadzorczej wykonuje tylko jedno lub kilka rzadkich upoważnień, sama w sobie nie wystarcza do stwierdzenia istnienia działalności wykonywanej w celu uzyskania z tego dochodów o stałym charakterze. Zdaniem tego rządu konieczne jest w tym względzie, aby zainteresowany podejmował aktywne działania w celu uzyskania przychodów w formie wynagrodzenia za świadczone usługi, a w konsekwencji, aby działalność była wykonywana w sposób handlowy.

29 O ile prawdą jest, że Trybunał orzekł w odniesieniu do traktowania pod względem podatkowym sprzedaży działek przeznaczonych na majątek prywatny, że zwykłe wykonywanie prawa własności przez uprawnionego z tego prawa samo w sobie nie może być uważane za stanowiące działalność gospodarczą, lecz nie jest tak, w przypadku gdy zainteresowany podejmuje aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 września 2011 r., Słaby i in., C-180/10 i C-181/10, EU:C:2011:589, pkt 36–39; z dnia 9 lipca 2015 r., Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, pkt 23, 24;, a także, w odniesieniu do czynności prowadzących do podjęcia działań w dziedzinie gospodarki leśnej, wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, pkt 36), o tyle należy zauważyć, że nie dość że orzecznictwo to jest specyficzne dla traktowania pod względem podatkowym sprzedaży gruntów przeznaczonych na majątek prywatny, to ponadto nie można z niego wywnioskować, że okoliczność podjęcia takich działań stanowi warunek uznania danej działalności za wykonywaną w celu uzyskania z niej przychodów o charakterze stałym, oraz że w ten sposób można ją zaklasyfikować jako „gospodarczą".

30 Z powyższego wynika, że gospodarczego charakteru działalności członka rady nadzorczej fundacji, takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, nie może podważyć okoliczność, iż ów członek sprawuje tylko jeden mandat, pod warunkiem że działalność ta ma charakter stały i jest wykonywana za wynagrodzeniem.

31 Ponadto w zakresie, w jakim rząd szwedzki podnosi również w tym kontekście, że działalność polegająca na wykonywaniu jednego lub kilku rzadkich mandatów członka rady nadzorczej nie ma na celu sprzedaży usług w sposób trwały, należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału pojęcie „działalności gospodarczej" ma charakter obiektywny w tym znaczeniu, że działalność jest rozpatrywana jako taka, niezależnie od jej celów lub rezultatów (wyrok z dnia 5 lipca 2018 r., Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

W przedmiocie samodzielnego wykonywania działalności

32 Jeżeli chodzi o to, czy dana działalność, taka jak omawiana w postępowaniu głównym, powinna zostać uznana za wykonywaną samodzielnie, w pierwszej kolejności należy ocenić, czy osoba taka jak skarżący w postępowaniu głównym jest wyłączona z opodatkowania na podstawie art. 10 dyrektywy VAT jako

pracownik najemny lub inna osoba związana ze swoim pracodawcą umową o najem pracy lub innym stosunkiem prawnym tworzącym stosunek podporządkowania w zakresie warunków pracy i wynagrodzenia oraz odpowiedzialności pracodawcy.

33 W tym zakresie należy wskazać w pierwszej kolejności, że w niniejszej sprawie nie można uznać skarżącego w postępowaniu głównym za posiadającego status pracownika najemnego. O ile bowiem prawdą jest, że jego wynagrodzenie podlega, zdaniem sądu odsyłającego, podatkowi od „wynagrodzenia", o tyle sąd ten wskazuje, że w kontekście sprawy w postępowaniu głównym to w drodze fikcji prawnej stosunek pomiędzy członkiem rady nadzorczej osoby prawnej a tą osobą jest kwalifikowany jako „praca najemna", ponieważ w przypadku członka takiej rady nie zostały spełnione kryteria charakteryzujące stosunek pracy najemnej.

34 W drugiej kolejności zdaniem sądu odsyłającego skarżący w postępowaniu głównym wykonuje swoją działalność nie na podstawie umowy o świadczenie usług lecz umowy najmu.

35 W trzeciej kolejności, jeżeli chodzi o ocenę innego stosunku prawnego wywołującego stosunek podporządkowania w zakresie warunków pracy i wynagrodzenia oraz odpowiedzialność pracodawcy, należy stwierdzić brak stosunku podporządkowania w odniesieniu do warunków pracy, ponieważ, po pierwsze, członkowie takiej rady nadzorczej nie są związani instrukcjami wydanymi przez zarząd danej fundacji, w szczególności przy regulowaniu przez nich warunków wykonywania ich działalności. W ten sposób członkowie wspomnianej rady nadzorczej mogą sprawować kontrolę w sposób niezależny nad strategią zarządu oraz ogólną działalnością tej fundacji, ponieważ owa funkcja nadzorcza nie daje się pogodzić ze stosunkiem podporządkowania.

36 Po drugie, zgodnie ze wskazaniami zawartymi we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, o ile rada nadzorcza ustanawia swoje zasady pracy w regulaminie, o tyle nie wydaje się, aby rada ta mogła narzucać swoim członkom zasady dotyczące sposobu, w jaki ci ostatni wykonują indywidualnie swój mandat. Zgodnie bowiem z tymi samymi wskazówkami członkowie rady nadzorczej są w ramach tej rady niezależni i muszą działać w sposób krytyczny wobec jej innych członków.

37 Otóż, w braku stosunku podporządkowania w zakresie warunków pracy, członkowie takiej rady nadzorczej nie są związani innym stosunkiem prawnym tworzącym więzy podporządkowania w rozumieniu art. 10 dyrektywy VAT. W konsekwencji to w świetle art. 9 tej dyrektywy należy ocenić następnie, czy działalność taka, jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, powinna zostać uznana za wykonywaną samodzielnie.

38 W tym względzie z orzecznictwa Trybunału dotyczącego owego art. 9 wynika, że w celu ustalenia, czy dana osoba prowadzi samodzielnie działalność gospodarczą, należy zbadać, czy istnieje stosunek podporządkowania przy wykonywaniu tej działalności (zob. podobnie wyrok z dnia 29 września 2015 r., Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, pkt 33, 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 Aby ocenić istnienie takiego stosunku podporządkowania, należy skontrolować, czy dana osoba wykonuje swoją działalność we własnym imieniu, na własny rachunek i własną odpowiedzialność oraz czy ponosi ona związane z prowadzeniem działalności ryzyko gospodarcze. W celu stwierdzenia samodzielności rozpatrywanej działalności Trybunał wziął pod uwagę brak jakiegokolwiek stosunku podporządkowania hierarchicznego, jak również okoliczność, że dana osoba działa we własnym imieniu i na własną odpowiedzialność, że swobodnie organizuje sposób wykonywania swojej pracy i że otrzymuje świadczenia stanowiące jej dochody (wyrok z dnia 29 września 2015 r., Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 Jak wskazano w pkt 35 i 36 niniejszego wyroku, sytuacja członka rady nadzorczej fundacji takiego jak skarżący w postępowaniu głównym charakteryzuje się brakiem stosunku podporządkowania hierarchicznego względem zarządu tej fundacji i rady nadzorczej w zakresie wykonywania działalności członka wspomnianej rady nadzorczej.

41 Mimo to, zdaniem sądu odsyłającego, przy wykonywaniu swoich funkcji jako członek rady nadzorczej fundacji, skarżący w postępowaniu głównym nie działa ani we własnym imieniu, ani na swój rachunek, ani na swoją własną odpowiedzialność. Jak wynika ze statutu odnośnej fundacji, działalność członka rady nadzorczej obejmuje w niektórych przypadkach reprezentację, na płaszczyźnie prawnej fundacji, co oznacza uprawnienie do zatrudnienia na tej płaszczyźnie. Ponadto sąd odsyłający wyjaśnia, że członkowie rady nadzorczej nie mogą wykonywać w sposób indywidualny uprawnień przyznanych tej radzie, oraz że działają oni na rachunek oraz na odpowiedzialność tej rady. Okazuje się zatem, że członkowie tej rady nadzorczej fundacji nie ponoszą indywidualnie ani odpowiedzialności wynikającej z aktów tejże rady nadzorczej wydanych przy reprezentacji prawnej fundacji, ani odpowiedzialności za szkody wyrządzone osobom trzecim w ramach wykonywania ich funkcji, a zatem że nie działają oni na własną odpowiedzialność (zob. analogicznie wyrok z dnia 25 lipca 1991 r., Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, EU:C:1991:332, pkt 15).

42 Ponadto sytuacja członka rady nadzorczej, takiego jak skarżący w postępowaniu głównym, charakteryzuje się brakiem jakiegokolwiek gospodarczego ryzyka wynikającego z jego działalności. W rzeczywistości zdaniem sądu odsyłającego taki członek otrzymuje bowiem stałe wynagrodzenie, które nie zależy ani od jego uczestnictwa w posiedzeniach, ani od rzeczywiście przepracowanych godzin. Tym samym, , nie wywiera to istotnego wpływu ani na jego dochody, ani na jego koszty (zob. a contrario wyrok z dnia 12 listopada 2009 r., Komisja/Hiszpania, C-154/08, niepublikowany, EU:C:2009:695, pkt 107 i przytoczone tam orzecznictwo). Ponadto w odróżnieniu od przedsiębiorcy okazuje się, że zaniedbanie popełniane przez członka takiej rady nadzorczej przy wykonywaniu jego funkcji nie może bezpośrednio wpłynąć na wynagrodzenie tego członka, ponieważ zgodnie ze statutem fundacji takie zaniedbanie może prowadzić do odwołania tego członka dopiero po przeprowadzeniu szczególnego postępowania.

43 Otóż osoba, która nie ponosi takiego ryzyka gospodarczego, nie może zostać uznana za wykonującą samodzielnie działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 dyrektywy VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 23 marca 2006 r., FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, pkt 35–37; z dnia 18 października 2007 r., van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615, pkt 24–26; z dnia 24 stycznia 2019 r., Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

44 W świetle ogółu powyższych rozważań na przedstawione pytanie trzeba odpowiedzieć, iż art. 9 i 10 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie prowadzi działalności gospodarczej samodzielnie członek rady nadzorczej fundacji, taki jak skarżący w postępowaniu głównym, który pomimo iż nie pozostaje w stosunku jakiegokolwiek podporządkowania hierarchicznego względem zarządu tej fundacji, ani względem rady nadzorczej wspomnianej fundacji w zakresie wykonywania działalności członka tej rady, to jednak nie działa ani we własnym imieniu, ani na własny rachunek, ani też na swoją własną odpowiedzialność, lecz działa na rachunek i na odpowiedzialność tej rady nadzorczej, a przy tym nie ponosi również ryzyka gospodarczego wynikającego z jego działalności, ponieważ pobiera on stałe wynagrodzenie, które nie jest uzależnione od jego uczestnictwa w posiedzeniach ani od rzeczywiście przepracowanych przez niego godzin.

W przedmiocie kosztów

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

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

Artykuły 9 i 10 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że nie prowadzi działalności gospodarczej samodzielnie członek rady nadzorczej fundacji, taki jak osoba zainteresowana w postępowaniu głównym, który pomimo iż nie pozostaje w stosunku jakiegokolwiek podporządkowania hierarchicznego względem zarządu tej fundacji, ani względem rady nadzorczej wspomnianej fundacji w zakresie wykonywania działalności członka tej rady, to jednak nie działa ani we własnym imieniu, ani na własny rachunek, ani też na swoją własną odpowiedzialność, lecz działa na rachunek i na odpowiedzialność tej rady nadzorczej, a przy tym nie ponosi również ryzyka gospodarczego wynikającego z jego działalności, ponieważ pobiera on stałe wynagrodzenie, które nie jest uzależnione od jego uczestnictwa w posiedzeniach ani od rzeczywiście przepracowanych przez niego godzin.

Podpisy