

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2023 m. gruodžio 21 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 9 straipsnis – Apmokestinamieji asmenys – Savarankiškai vykdoma ekonominė veikla – „Ekonominės veiklos“ sąvoka – „Savarankiško veiklos vykdymo“ sąvoka – Akcinės bendrovės valdybos nario veikla“

Byloje C-288/22

dėl *Tribunal d'arrondissement de Luxembourg* (Liuksemburgo apygardos teismas, Liuksemburgas) 2022 m. balandžio 26 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2022 m. balandžio 29 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

TP

prieš

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

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Jürimäe, teisėjai N. Piçarra, M. Safjan (pranešėjas), N. Jääskinen ir M. Gavalec,

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorą K. Hötzel, administratorą,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2023 m. gegužės 17 d. posėdžiui,

išnagrinąjįs pastabas, pateiktas:

- TP, atstovaujamo *avocates* E. Adam, N. Le Gouellec ir K. Veranneman,
 - Liuksemburgo vyriausybės, atstovaujamos A. Germeaux ir T. Schell, padedamą *avocate* F. Lerch,
 - čekijos vyriausybės, atstovaujamos O. Serdula, M. Smolek ir J. Vlášil,
 - Europos Komisijos, atstovaujamos A. Armenia, M. Björkland ir C. Ehrbar,
- susipažinęs su 2023 m. liepos 13 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada, priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos

direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 9 ir 10 straipsnių išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant TP ir *Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA* (Registrų, žemės ir PVM administracija, Liuksemburgas) ginčą dėl pranešimo apie *ex officio* apmokestinimą pridėtinės vertės mokesčio (PVM) tikslais, kurį pastaroji išdavė dėl TP, kaip kelių pagal Liuksemburgo teisę steigtų akcinių bendrovių valdybos nario, veiklos.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkte nustatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

<...>

c) paslaugų teikimas už atlygą valstybės narų teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

4 Šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

5 Šios direktyvos 10 straipsnis suformuluotas taip:

„Tenkinant 9 straipsnio 1 dalyje nurodytą sąlygą, kad ekonominė veikla turi būti vykdoma „savarankiškai“, PVM neapmokestinami samdomi ir kiti asmenys, jei jie yra sudarę darbo sutartį su darbdaviu ar yra susieti kitais teisiniais ryšiais, kuriais sukuriama darbdavio ir dirbančiojo santykiai, susijusiais su darbo sąlygomis, atlyginimu ir darbdavio atsakomybe.“

6 Tos pačios direktyvos 24 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Paslaugų teikimas“ – sandoris, kuris nėra prekių tiekimas.“

7 PVM direktyvos 73 straipsnyje nurodyta:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygą, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, įskaitant tiesiogiai su šiais sandoriais kaina susijusias subsidijas.“

Liuksemburgo teisė

8 Iš dalies pakeisto *loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée* (1979 m. vasario 12 d. Pridėtinės vertės mokestis įstatymas; toliau – PVM įstatymas) 4 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Apmokestinamasis asmuo, kaip jis suprantamas pagal 2 straipsnį, yra asmuo, kuris savarankiškai ir reguliariai vykdydamas bet kokią ekonominę veiklą sudaro sandorius, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą ir vietą.

<...>“

9 PVM įstatymo 5 straipsnis suformuluotas taip:

„Ekonominė veikla – tai bet kokia veikla, kuria siekiama gauti pajamų, visų pirma gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą, žemės ūkio veiklą, laisvųjų profesijų veiklą ir veiklą, kurią vykdant naudojamas materialusis ar nematerialusis turtas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

10 Iš dalies pakeisto *loi du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales* (1915 m. rugpjūčio 10 d. Komercinių bendrovių įstatymas; toliau – 1915 m. rugpjūčio 10 d. įstatymas) 441-1 straipsnyje nustatyta:

„Akcines bendroves tam tikrą laikotarpį administruoja vadovai, kurie gali būti ir akcininkai, ir ne akcininkai, už atlyginimą arba neatlygintinai.“

11 Šio įstatymo 441-2 straipsnyje nustatyta:

„Vadovų turi būti ne mažiau kaip trys.

<...>

Jie skiriami visuotiniame akcininkų susirinkime nustatytam laikotarpiui; tačiau pirmą kartą gali būti paskirti bendrovės steigimo aktu. <...>

Jų kadencijos trukmė negali viršyti šešerių metų; visuotinis akcininkų susirinkimas bet kada gali juos atšaukti.

<...>“

12 Šio įstatymo 441-5 straipsnis išdėstytas taip:

„Valdyba turi teisę atlikti visus veiksmus, kurie yra būtini ar naudingi siekiant įgyvendinti bendrovės tikslus, išskyrus tuos, kurie įstatymu ar įstatais priskirti visuotiniam akcininkų susirinkimui. <...>

Valdyba atstovauja bendrovei trečiųjų šalių atžvilgiu ir teismo procesuose, teikdama prašymus arba gindama. Veiksmi bendrovės naudai arba prieš ją yra teisėti tik jei atliekami jos vardu.

Ankstesnėse pastraipose valdybai suteiktą įgaliojimą apribojimais, kylančiais iš įstatų arba kompetentingo organo sprendimo, negalima remtis prieš trečiųjų šalių, net jeigu jie yra paskelbti.

Vis dėlto įstatai gali suteikti teisę vienam ar keliems vadovams atstovauti bendrovei atliekant veiksmus ar teismo procesuose, atskirai arba kartu. Šia sąlyga galima remtis prieš trečiųjų šalių iš dalies pakeisto *loi du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises* (2002 m. gruodžio 19 d. Prekybos

ir bendrovi? registro bei ?moni? apskaitos ir metin?s atskaitomyb?s ?statymas) I antraštin?s dalies Vbis skyriuje numatytais s?lygomis.

<...>“

13 To paties ?statymo 441-8 straipsnyje nustatyta:

„Vadovai neprisiima joki? asmenini? pareig?, susijusi? su bendrov?s ?sipareigojimais.“

14 1915 m. rugpj??io 10 d. ?statymo 441-9 straipsnyje nurodyta:

„Vadovai, valdymo komiteto nariai ir generalinis direktorius pagal bendr?j? teis? atsako bendrovei už gaut? ?galiojim? vykdym? ir j? valdymo klaidas.

Vadovai ir valdymo komiteto nariai solidariai atsako bendrovei arba visoms tre?iosioms šalims už bet koki? žal?, atsiradusi? dėl šio ?statymo ar ?stat? nuostat? pažeidimo.

Vadovai ir valdymo komiteto nariai bus atleisti nuo šios atsakomyb?s už pažeidimus, kuriuose jie nedalyvavo, tik jei n?ra j? kalt?s ir jie praneša apie šiuos pažeidimus, kiek tai susij? su valdybos nariais, artimiausiame visuotiniame akcinink? susirinkime, o kiek tai susij? su valdymo komiteto nariais – per pirm?j? valdybos pos?d? po to, kai apie tai sužinojo.“

15 Šio ?statymo 441-10 straipsnyje numatyta:

„Kasdienis bendrov?s veiklos valdymas ir atstovavimas bendrovei, kiek tai susij? su šiuo valdymu, gali b?ti deleguoti vienam ar keliems direktoriams, vadovams ir kitiems atstovams, kurie gali b?ti nariai ar tokie neb?ti, veikiantiems atskirai ar kartu.

J? paskyrimas, atleidimas iš pareig? ir ?galiojimai reglamentuojami ?statais arba kompetenting? organ? sprendimu, ta?iau j? atstovavimo ?galiojim? apribojimai, susij? su kasdieniu valdymu, negali b?ti taikomi tre?i?j? šali? atžvilgiu, net jei yra paskelbti.

S?lyga, pagal kuri? kasdienis valdymas deleguojamas vienam ar keliems asmenims, veikiantiems atskirai arba kartu, gali b?ti taikoma tre?i?j? šali? atžvilgiu iš dalies pakeisto 2002 m. gruodžio 19 d. Prekybos ir bendrovi? registro bei ?moni? apskaitos ir metin?s atskaitomyb?s ?statymo I antraštin?s dalies Vbis skyriuje numatytais s?lygomis.

Deleguojant ?galiojimus valdybos nariui, valdyba ?pareigojama kasmet eiliniame visuotiniame akcinink? susirinkime pateikti ataskait? apie ?galiotajam nariui išmok?tus atlyginimus, išmokas ir priedus.

?galiot? asmen?, atsaking? už kasdien? valdym?, atsakomyb? už š? valdym? nustatoma pagal bendr?sias ?galiojim? taisykles.

<...>“

16 Šio ?statymo 441-11 straipsnyje nustatyta:

„?statai gali leisti valdybai perduoti savo valdymo ?galiojimus valdymo komitetui ar generaliniam direktoriui, ta?iau šie ?galiojimai negali b?ti susij? su bendra bendrov?s politika ar su visais pagal kitas ?statym? nuostatas valdybai priskirtais veiksmiais. Jei ?steigiamas valdymo komitetas arba paskiriamas generalinis direktorius, valdyba yra atsakinga už j? prieži?r?.

Valdymo komitet? sudaro keli asmenys, nepriklausomai nuo to, ar jie yra valdybos nariai, ar ne.

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

17 TP yra kelių pagal Liuksemburgo teisę steigtų akcinių bendrovių valdybos narys ir, kaip toks, vykdo kelias užduotis.

18 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagal TP pateiktą informaciją jo veikla apima atitinkamų bendrovių vadovų ar atstovų ataskaitų gavimą, strateginių pasiūlymų aptarimą, vykdančiųjų vadovų pasirinkimą, problemas, susijusias su šios bendrovės ir jos patronuojamųjų bendrovių finansiniais ataskaitomis, ir joms kylančių rizikų. Prireikus jis dalyvauja rengiant sprendimus, kuriuos turi priimti aptariamų bendrovių atstovai tų pačių bendrovių patronuojamųjų bendrovių valdybose. Jis taip pat dalyvauja rengiant sprendimus dėl atitinkamų bendrovių apskaitos ir visuotiniams akcininkų susirinkimams teiktinų pasiūlymų, dėl rizikos politikos ir dėl strategijos, kurios turi laikytis šios bendrovės. Pagal 1915 m. rugpjūčio 10 d. įstatymo 441-10 ir 441-11 straipsnius kasdieninė minėtų bendrovių valdymą užtikrina valdymo komitetas, kurį sudaro galiojantieji vadovai ar direktoriai, arba, nesant veiklos, kuriai reikalingas valdymo komitetas, nuolatiniai atstovai valdyboje arba šios valdybos nariai.

19 Dėl šios veiklos TP, kaip atitinkamų bendrovių valdybos narys, į visuotinių akcininkų susirinkimų sprendimu gavo tantjemas nuo šios bendrovės gauto pelno.

20 Dėl šios veiklos TP gavo 2020 m. liepos 28 d. *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (Registrų, žemės ir PVM administracija) *ex officio* pranešimą apie PVM už 2019 m., priimtą 2020 m. liepos 28 d.

21 2020 m. spalio 2 d. raštu TP pateikė šiai administracijai skundą dėl šio pranešimo ir nurodė, kad pagal Liuksemburgo teisę steigtos akcinių bendrovės valdybos nario veikla nėra ekonominė veikla, kaip ji suprantama pagal PVM įstatymo 4 straipsnį, kuriuo perkeltas PVM direktyvos 9 straipsnis, ir nesuteikia tokiam nariui apmokestinamojo asmens statuso.

22 2020 m. gruodžio 23 d. sprendimu šios administracijos direktorius atmetė TP skundą, motyvuodamas tuo, kad pagal Liuksemburgo teisę steigtos akcinių bendrovės valdybos nariai, kaip antai TP, savarankiškai vykdo ekonominę veiklą, todėl tantjemos, kurias jie už tai gavo, apmokestinamos PVM.

23 2021 m. sausio 26 d. TP pareiškė ieškinį dėl šio sprendimo panaikinimo *Tribunal d'arrondissement de Luxembourg* (Liuksemburgo apygardos teismas, Liuksemburgas), kuris yra prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

24 Šis teismas nurodo, kad siekiant išspręsti ginčą pagrindinėje byloje pirmiausia reikia nustatyti, ar fizinis asmuo, pagal Liuksemburgo teisę steigtų akcinių bendrovių valdybos narys, vykdo ekonominę veiklą, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnį.

25 Tokiu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar, atsižvelgiant į Teisingumo Teismo jurisprudenciją, susijusią su šioje nuostatoje vartojama sąvoka „ekonominė veikla“, tantjemos, kurias gauna toks fizinis asmuo, yra realus atlygis už gavėjui suteiktą paslaugą ir ar tarp taip suteiktos paslaugos ir gauto atlygio yra tiesioginis ryšys.

26 Antra, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, patikslinęs, kad fizinis asmuo, kaip antai TP, akcinių bendrovių valdybos narys, pagal Liuksemburgo teisę nėra susijęs su darbdaviu darbo sutartimi ar kitais teisiniais santykiais, kaip jie suprantami pagal PVM direktyvos 10 straipsnį, nori, kad Teisingumo Teismas išaiškintų, ar toks asmuo savo veiklą vykdo

savarankiškai, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnį.

27 Šiomis aplinkybėmis *Tribunal d'arrondissement de Luxembourg* (Liuksemburgo apygardos teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar fizinis asmuo, kuris yra pagal Liuksemburgo teisės steigtos akcinės bendrovės valdybos narys, vykdo „ekonominę“ veiklą, kaip tai suprantama pagal [PVM] direktyvos 9 straipsnį, ir, konkrečiai kalbant, ar šio asmens gaunamos tantjemos turi būti laikomos atlygiu, gaunamu už šiai bendrovei teikiamas paslaugas?

2. Ar fizinis asmuo, kuris yra pagal Liuksemburgo teisės steigtos akcinės bendrovės valdybos narys, savo veiklą vykdo „savarankiškai“, kaip tai suprantama pagal [PVM] direktyvos 9 ir 10 straipsnius?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

28 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad pagal Liuksemburgo teisės steigtos akcinės bendrovės valdybos narys vykdo ekonominę veiklą, kaip ji suprantama pagal šio nuostatą.

29 Pirmiausia primintina, kad pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą „apmokestinamasis asmuo“ yra asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą. Šio voka „ekonominę veiklą“ apibrėžta 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje kaip apimanti gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvąją profesijų veiklą.

30 Teisingumo Teismas patikslino, kad veikla gali būti laikoma ekonomine veikla, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, tik jeigu ji atitinka vieną iš šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje nurodytų sandorių (šiuo klausimu žr. 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, 32 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Tarp šių sandorių minimos direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkte minimas paslaugų teikimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

31 Nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pagrindinės bylos aplinkybėmis turi taikyti nacionalinės teisės nuostatas, kuriomis perkelta PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalis, ir atlikti šiuo tikslu būtini faktinių aplinkybių vertinimą ir teisinį vertinimą, Teisingumo Teismas, priimdamas prejudicinį sprendimą, gali pateikti paaiškinimą, kurie padėtų nacionaliniam teismui atlikti savąjį aiškinimą (2017 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Cussens ir kt.*, C-251/16, EU:C:2017:881, 59 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

32 Nagrinėjamu atveju, nors iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos, visų pirma – TP patiktą užduotį, primintą šio sprendimo 18 punkte, matyti, kad TP teikė paslaugas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas dėl šio paslaugų teikimo atlygintinumo, konkrečiau kalbant, dėl klausimo, ar kelių akcinių bendrovių valdybos nario gautos tantjemos gali būti laikomos atlygiu, gautu už šioms bendrovėms suteiktas paslaugas.

33 Šiuo klausimu reikia priminti, kad paslaugų teikimo kvalifikavimas kaip sandorio „už atlygą“,

kaip tai suprantama pagal minėtą nuostatą, suponuoją tik tiesioginio ryšio tarp šio paslaugų teikimo ir apmokestinamojo asmens realiai gauto atlygio buvimą. Toks tiesioginis ryšys nustatomas, jei tarp paslaugos teikėjo ir gavėjo egzistuoja teisinis ryšys, kuriuo remiantis abipusiškai pasikeičiama prievolėmis, ir paslaugos teikėjo gautas atlygis yra realus atlygis už gavėjui suteiktą paslaugą (2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, 36 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

34 Šiuo klausimu reikia priminti, jog tam, kad atlygis būtų laikomas realiu atlygiu už suteiktą paslaugą, jis turi būti protingai proporcingas suteiktai paslaugai, nes už suteiktas ar teiktinas paslaugas atlyginus tik iš dalies nutrūksta tiesioginis šių paslaugų ir atlygio ryšys (šiuo klausimu žr. 2016 m. birželio 2 d. Sprendimo *Lajvér*, C-179/15, EU:C:2016:392, 49 punktą). Atsižvelgiant į tai, aplinkybės, kad ekonominis sandoris sudaromas už didesnę ar mažesnę kainą nei savikaina, taigi už didesnę ar mažesnę kainą nei įprasta rinkos kaina, neturi reikšmės kvalifikuojant šį sandorį kaip „sandorį už atlygą“. Iš tiesų ši aplinkybė negali turėti įtakos tiesioginiam suteiktą ar teiktiną paslaugą ir gauto ar gautino atlygio, kurio suma nustatoma iš anksto pagal nustatytus kriterijus, ryšiui (šiuo klausimu žr. 2016 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Geemente Borsele et Staatssecretaris van Financiën*, C-520/14, EU:C:2016:334, 26 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, 43 punktą).

35 Be to, atlygis gali būti nustatomas paslaugų teikėjui vykdant savo veiklą, jeigu nustatymo tvarka galima numatyti ir užtikrinti, kad paslaugų teikėjas iš esmės gautų mokėjimą už jo suteiktas paslaugas (šiuo klausimu žr. 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, 44 punktą).

36 Be to, tiesioginis ryšys tarp paslaugos ir atlygio nutrūksta, kai atlygis suteikiamas visiškai nemokamai ir atsitiktinai, todėl jo dydžio praktiškai neįmanoma nustatyti (šiuo klausimu žr. 1994 m. kovo 3 d. Sprendimo *Tolsma*, C-16/93, EU:C:1994:80, 19 punktą), arba jeigu jo dydis yra sunkiai apskaičiuojamas ar neaiškus atsižvelgiant į jo nustatymo aplinkybes (šiuo klausimu žr. 2016 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, 35 punktą).

37 Šiuo atveju, net nesant rašytinės sutarties dėl TP atlyginimo, sudarytos tarp TP ir akcinio bendrovių, kurių valdybos narys jis yra, iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad TP už savo, kaip valdybos nario, veiklą gavo atlygą, kuris, atrodo, buvo gautas iš visuotinio akcininkų susirinkimo tantjemų forma atsižvelgiant į atitinkamos akcinės bendrovės gautą pelną arba, kaip TP patvirtino per posėdį Teisingumo Teisme, fiksuota suma.

38 Šiuo klausimu atrodo, kad tiesioginis ryšys tarp atlyginimo ir veiklos yra nustatytas tuo atveju, kai atlygimas yra iš anksto nustatyta fiksuota suma. Iš tiesų aplinkybės, kad kompensacija nustatoma remiantis ne individualiomis paslaugomis, o kaip fiksuota suma per metus, savaime neturi įtakos suteiktos paslaugos ir gauto atlygio tiesioginiam ryšiui (2018 m. vasario 22 d. Sprendimo *Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft.*, C-182/17, EU:C:2018:91, 37 punktą ir 2019 m. birželio 13 d. Sprendimo *IO (PVM – Stebėtojų tarybos nario veikla)*, C-420/18, EU:C:2019:490, 25 punktą).

39 Tuo atveju, jei TP atlyginimas būtų mokamas kaip tantjemų, prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas, atsižvelgdamas į šio sprendimo 33–36 punktuose nurodytą jurisprudenciją, turi patikrinti, ar tuo atveju, kai minėta akcinė bendrovė negauna pelno arba gauna jį nedidelį, jos visuotinis akcininkų susirinkimas, remdamasis kitais veiksniais, vis dėlto gali TP skirti tantjemų sumą, kuri galima laikyti objektyviai atitinkančia TP suteiktą paslaugą.

40 Be to, kalbant apie aplinkybę, kad tantjemas suteiktą atitinkamos bendrovės visuotinis

akcininkų susirinkimas, ir net darant prielaidą, kad pagal Liuksemburgo teisę toks susirinkimas turi būti laikomas ne šios bendrovės organu, o trečiuoju organu ar nuo jos atsietu subjektu, reikia priminti, jog tam, kad paslaugų teikimo būtų galima laikyti atliktu „už atlygą“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą, nebūtina, kad atlygis už šią paslaugą būtų gautas tiesiogiai iš paslaugos gavėjo; iš tiesų jis gali būti gautas iš trečiosios šalies, kaip tai aiškiai matyti ir iš šios direktyvos 73 straipsnio formuluotės (šiuo klausimu žr. 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, 40 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

41 Antra, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad tokio paslaugų teikimo nepakanka tam, kad būtų konstatuota ekonominė veikla, kaip ji suprantama pagal šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalį (2016 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Geemente Borsele ir Staatssecretaris van Financiën*, C-520/14, EU:C:2016:334, 28 punktas), bet turi būti tenkinami ir kiti kriterijai.

42 Iš tiesų srovos „ekonominė veikla“ apibrėžtis, priminta šio sprendimo 29 punkte, parodo šios srovos taikymo srities apimtį ir objektyvų jos pobūdį, t. y. vertinama pati veikla, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus. Taigi paprastai veikla laikoma ekonomine, jeigu ji yra nuolatinė ir vykdoma už atlygą, kurį gauna sandorio vykdytojas (2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, 47 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija), o tai reiškia, kad pats atlygis turi būti nuolatinis (šiuo klausimu žr. 2007 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Götz*, C-408/06, EU:C:2007:789, 18 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją; 2019 m. birželio 13 d. Sprendimo *IO (PVM – Stebėtojų tarybos nario veikla)*, C-420/18, EU:C:2019:490, 27 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, 55 punktą).

43 Siekiant nustatyti, ar paslauga suteikta už atlygą taip, kad ši veikla būtų laikoma ekonomine veikla, reikia išnagrinėti visas sąlygas, kurioms esant paslauga buvo teikiama (2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, 48 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

44 Šiuo klausimu reikia priminti, kad sąlyga, kurioms esant suinteresuotasis asmuo teikia nagrinėjamas paslaugas, palyginimas su sąlygomis, kurioms esant šios rūšies paslaugos paprastai teikiamos, gali būti vienas iš metodų, leidžiančių patikrinti, ar atitinkama veikla yra ekonominė veikla (2016 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Geemente Borsele ir Staatssecretaris van Financiën*, C-520/14, EU:C:2016:334, 30 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Reikšmingas kriterijus galėtų būti tai, ar atlyginimo dydis nustatomas pagal kriterijus, kurie užtikrina, kad jo pakaks paslaugų teikėjo veiklos išlaidoms padengti (2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, 49 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

45 Atsižvelgiant į šią jurisprudenciją reikia konstatuoti, kad fizinio asmens, kaip antai TP, paskyrimas pagal Liuksemburgo teisę steigtos akcinės bendrovės valdybos nariu maksimaliai šešerių metų kadencijai, kuri gali būti pratęsta, tokio nario veiklai suteikia nuolatinį pobūdį. Aplinkybė, kad toks paskyrimas gali būti atšauktas *ad nutum*, t. y. bet kuriuo momentu ir nemotyvuotai, ir kad paskirtasis asmuo taip pat gali bet kada jo atsisakyti, savaime nereiškia, kad ši veikla praranda nuolatinį pobūdį, nes *ab initio* maksimali šešerių metų trukmė siejama su minėtu paskyrimu.

46 Dėl šios šešerių metų kadencijos trukmės atlyginimas, mokamas kaip tantjemos, taip pat gali būti laikomas nuolatiniu (šiuo klausimu žr. 2019 m. birželio 13 d. Sprendimo *IO (PVM – Stebėtojų tarybos nario veikla)*, C-420/18, EU:C:2019:490, 27 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Vis dėlto tam, kad būtų išsaugotas šis nuolatinis pobūdis, svarbu, kad tuo atveju,

jei tantjemos paskirstomos atsižvelgiant ? atitinkamos bendrov?s gaut? peln?, jos valdybos nariai taip pat gal?t? jas gauti finansiniais metais, kuriais bendrov? negavo pelno.

47 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalis turi b?ti aiškinama taip, kad pagal Liuksemburgo teis? ?steigtos akcin?s bendrov?s valdybos narys vykdo ekonomin? veikl?, kaip ji suprantama pagal šį nuostat?, jeigu teikia šiai bendrovei paslaugas už atlyg? ir jei ši veikla yra nuolatin? ir vykdoma už atlyginim?, kurio nustatymo tvark? galima numatyti.

D?I antrojo klausimo

48 Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pirma pastraipa turi b?ti aiškinama taip, kad pagal Liuksemburgo teis? ?steigtos akcin?s bendrov?s valdybos nario veikla vykdoma savarankiškai, kaip tai suprantama pagal šį nuostat?.

49 Pirmiausia reikia pažym?ti, kad iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, jog TP netur?jo jokio lemiamo balso akcini? bendrovi? valdybose, kuri? narys jis buvo, ir kad jis nebuvo atsakingas atstovavim? ar kasdien? ši? bendrovi? veiklos valdym?, kaip tai suprantama pagal 1915 m. rugpj??io 10 d. ?statymo 441-10 straipsn?, taip pat jis nebuvo šio ?statymo 441-11 straipsnyje numatyto valdymo komiteto narys. Taigi, atsižvelgdamas ? šias aplinkybes, Teisingumo Teismas nagrin?ja klausim?, ar TP vykdoma veikla yra savarankiška, ar ne.

50 Taip pat reikia pažym?ti, kad, remiantis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo išvadomis ir nepaisant šio teismo pateikto antrojo klausimo formuluot?s, š? klausim? reikia vertinti atsižvelgiant tik ? PVM direktyvos 9 straipsn?, o ne ? jos 10 straipsn?. Iš ties?, kaip savo išvados 23 ir 39 punktuose iš esm?s pažym?jo generalin? advokat?, šios direktyvos 10 straipsnyje pamin?ti darbdavio ir dirban?iojo santykiai t?ra kriterijus, reikšmingas nustatant, ar ekonomin? veikla vykdoma savarankiškai, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dal?.

51 Atsižvelgiant ? šiuos pirminius patikslinimus, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, susijusios su šiuo 9 straipsniu, matyti, kad siekiant nustatyti, ar asmuo vykdo ekonomin? veikl? savarankiškai, reikia patikrinti, ar j? vykdamas egzistuoja pavaldumo ryšys (2019 m. birželio 13 d. Sprendimas *IO (PVM – Steb?toj? tarybos nario veikla)*, C?420/18, EU:C:2019:490, 38 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

52 Siekiant nustatyti, ar yra šis pavaldumo ryšys, reikia patikrinti, ar atitinkamas asmuo vykdo veikl? savo vardu, s?skaita ir atsakomybe ir ar jis pats prisiima su ta veikla susijusį ekonomin? rizik?. Siekdamas nustatyti nagrin?jamos veiklos savarankiškum? Teisingumo Teismas atsižvelg? ? tai, kad n?ra jokio hierarchinio pavaldumo ryšio, ir ? tai, kad atitinkamas asmuo veikia savo s?skaita ir savo atsakomybe, jis laisvai organizuoja savo darb? ir pats gauna išmokas, kurios sudaro jo pajamas (2019 m. birželio 13 d. Sprendimo *IO (PVM – Steb?toj? tarybos nario veikla)*, C?420/18, EU:C:2019:490, 39 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

53 Nagrin?jamu atveju prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi patikrinti, ar TP laisvai organizavo savo darb? ir ar pats gavo atlyginim?, kuris sudaro jo pajamas.

54 Kalbant apie hierarchin? pavaldumo ryš?, pažym?tina, jog tai, kad valdybos narys, vykdydamas patariam?j? ir svarstom?j? veikl? valdyboje, gali laisvai teikti šiai valdybai jos pageidaujamus pasi?lymus ir patarimus, taip pat balsuoti savo nuoži?ra, rodo, kad tokio ryšio n?ra. Taip yra net ir tuo atveju, jei šis narys turi laikytis min?tos valdybos sprendim?, nes jam tenkan?ios užduotys, kaip antai nurodytos šio sprendimo 18 punkte, iš esm?s yra ne taikyti ar ?gyvendinti pa?i? valdyb? sprendimus, o teikti pasi?lymus ir patarimus, taip pat kartu su kitais

atitinkam? valdyb? nariais rengti ir priimti j? sprendimus.

55 D?l klausimo, ar toks valdybos narys veik? savo vardu, s?skaita ir atsakomybe, ypa? reikia atsi?velgti ? nacionalin?s teis?s normas, reglamentuojan?ias atsakomyb?s paskirstym? tarp valdybos nari? ir atitinkamos bendrov?s. Šiuo klausimu, kaip savo išvados 33 ir 34 punktuose iš esm?s nurod? generalin? advokat?, tai, kad toks atsakomyb?s paskirstymas analogiškai ar lygiaver?iai b?dingas darbuotojo ir jo darbdavio santykiams, rodo, kad tokie nariai veikia ne savo atsakomybe. Tas pats taikoma, jeigu jiems taikoma atsakomyb?s tvarka tik papildo atsakomyb?s tvark?, taikom? bendrovei ar valdybai, kaip šios bendrov?s organui.

56 Jei atlikus šiuos patikrinimus paaišk?ja, kad valdybos narys veikia ne savo paties atsakomybe, taip pat darytina išvada, kad net jei atrodo, jog šis asmuo veikia savo vardu teikdamas valdybai patarimus ar pasi?lymus ir balsuodamas, jis veikia daugiau šios valdybos ir apskritai bendrov?s, kurios organas yra min?ta valdyba, vardu, nes šie patarimai, pasi?lymai ir balsavimai, galintys iš esm?s lemti bendrov?s atsakomyb?, turi b?ti pateikti bendrov?s interesais ir jos naudai.

57 D?l klausimo, ar pagal Liuksemburgo teis? ?steigtos akcin?s bendrov?s valdybos nariui tenka su jo veikla susijusi ekonomin? rizika, reikia pažym?ti, kad, kaip matyti iš 2019 m. birželio 13 d. Sprendimo *IO (PVM – Steb?tojų tarybos nario veikla)* (C?420/18, EU:C:2019:490) 43 punkto ir šiame punkte nurodytos jurisprudencijos, Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nurodyta ekonomin? rizika visada susijusi su ekonomine rizika, tiesiogiai tenkan?ia asmeniui, kurio ekonomin?s veiklos savarankiškumas turi b?ti vertinamas. Taigi tokiai bendrovei kylanti ekonomin? rizika d?l valdybos, kurios narys yra toks asmuo, sprendim? n?ra reikšminga.

58 Tai patikslinus reikia konstatuoti, kad, kai toks asmuo, kaip TP, perduoda savo ekspertines žinias ir praktin? patirt? bendrov?s valdybai ir dalyvauja balsuojant šioje valdyboje, neatrodo, kad jis prisiima ekonomin? rizik?, susijusi? su savo paties veikla, nes, kaip savo išvados 33 ir 36–38 punktuose iš esm?s nurod? generalin? advokat?, b?tent pati bendrov? tur?s prisiimti neigiamas valdybos priimt? sprendim? pasekmes, tod?l jai tenka ekonomin? rizika, kylanti d?l šios valdybos nari? veiklos.

59 Tokia išvada vis? pirma taikytina tuo atveju, kai, kaip pagrindin?je byloje, iš nacionalin?s teis?s akt? matyti, kad valdybos nariai neprisiima asmenini? pareig?, susijusi? su bendrov?s skolomis. Ji taikoma net ir tuo atveju, kai valdybos nario tantjem? forma gauto atlyginimo dydis priklauso nuo bendrov?s gauto pelno. Iš ties? šis narys bet kuriuo atveju nepatiria nuostoli? rizikos, susijusios su jo, kaip valdybos nario, veikla, nes bendrov?s pelno dalies gavimo negalima prilyginti pa?ios pelno ir nuostoli? rizikos prisi?mimui. Min?ta išvada juo labiau taikytina tuo atveju, kai tantjemas visuotinis akcinink? susirinkimas paskiria kaip fiksuot? sum?, kuri sumokama net ir tuo atveju, kai bendrov? patiria nuostoli? arba yra likviduojama teismo sprendimu.

60 Atsi?velgiant ? tai, kas išd?styta, ? antr?j? klausim? reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pirma pastraipa turi b?ti aiškinama taip, kad pagal Liuksemburgo teis? ?steigtos akcin?s bendrov?s valdybos nario veikla nevykdoma savarankiškai, kaip tai suprantama pagal ši? nuostat?, kai, nepaisant to, kad šis narys laisvai organizuoja savo darb?, pats gauna jo pajamas sudaran?ius atlyginimus, veikia savo vardu ir jo nesaisto hierarchiniai pavaldumo santykiai, jis neveikia nei savo s?skaita, nei savo atsakomybe ir nepatiria su savo veikla susijusios ekonomin?s rizikos.

D?l bylin?jimosi išlaid?

61 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi

spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 9 straipsnio 1 dalis

turi būti aiškinama taip:

pagal Liuksemburgo teisę steigtos akcinės bendrovės valdybos narys vykdo ekonominę veiklą, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą, jeigu teikia šiai bendrovei paslaugas už atlygą ir jei ši veikla yra nuolatinė ir vykdoma už atlyginimą, kurio nustatymo tvarką galima numatyti.

2. Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies pirma pastraipa

turi būti aiškinama taip:

pagal Liuksemburgo teisę steigtos akcinės bendrovės valdybos nario veikla nevykdoma savarankiškai, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, kai, nepaisant to, kad šis narys laisvai organizuoja savo darbą, pats gauna jo pajamas sudarančius atlyginimus, veikia savo vardu ir jo nesaisto hierarchiniai pavaldumo santykiai, jis neveikia nei savo sąskaita, nei savo atsakomybe ir nepatiria su savo veikla susijusios ekonominės rizikos.

Parašai.

* Proceso kalba: prancūzų.