

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2023. gada 21. decembr? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Nodok?i – Kop?j? pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) sist?ma – Direkt?va 2006/112/EK – 9. pants – Nodok?a maks?t?ji – Saimnieciska darb?ba, kas tiek veikta “patst?v?gi” – “Saimniecisk?s darb?bas” j?dziens – “Patst?v?gas darb?bas” j?dziens – Akciju sabiedr?bas valdes locek?a darb?ba

Liet? C?288/22

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *tribunal d’arrondissement de Luxembourg* (Luksemburgas apgabaltiesa, Luksemburga) iesniegusi ar 2022. gada 26. apr??a l?mumu un kas Ties? re?istr?ts 2022. gada 29. apr??, tiesved?b?

TP

pret

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

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?ja K. Jirim?e [*K. Jürimäe*], tiesneši N. Pissarra [*N. Piçarra*], M. Safjans [*M. Safjan*] (referents), N. J?skinens [*N. Jääskinen*] un M. Gavalecs [*M. Gavalec*],

?ener?ladvok?te: J. Kokote [*J. Kokott*],

sekret?re: K. Hetcela [*K. Hötzel*], administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2023. gada 17. maija tiesas s?di,

?emot v?r? atbild?rumus, ko snieguši:

- TP v?rd? – *E. Adam, N. Le Gouvellec* un *K. Veranneman*, *avocates*,
- Luksemburgas vald?bas v?rd? – *A. Germeaux* un *T. Schell*, p?rst?vji, kuriem pal?dz *F. Lerch*, *avocate*,
- ?ehijas vald?bas v?rd? – *O. Serdula, M. Smolek* un *J. Vl?il*, p?rst?vji,
- Eiropas Komisijas v?rd? – *A. Armenia, M. Björkland* un *C. Ehrbar*, p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?tes secin?jumus 2023. gada 13. j?lija tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes Direkt?vas

2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “PVN direkt?va”) 9. un 10. pantu.

2 Šis l?gums ir iesniegts tiesved?b? starp TP un *administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA* (Re?istr?cijas, ?pašumu un PVN administr?cija, Luksemburga) par pazi?ojumu par nodokli attiec?b? uz pievienot?s v?rt?bas nodokli (PVN), ko administr?cija izdevusi p?c savas iniciat?vas par TP darb?bu vair?ku atbilstoši Luksemburgas ties?b?m dibin?tu akciju sabiedr?bu valdes locek?a status?.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas ties?bas

3 PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkt? ir noteikts:

“PVN uzliek š?diem dar?jumiem:

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atl?dz?bu k?d? dal?bvalsts teritorij? veic nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds;

[..].”

4 Š?s direkt?vas 9. panta 1. punkt? ir paredz?ts:

““Nodok?a maks?t?js” ir jebkura persona, kas patst?v?gi jebkur? viet? veic jebkuru saimniecisku darb?bu, neatkar?gi no š?s darb?bas m?r?a vai rezult?ta.

Jebkuru ražot?ju, tirgot?ju vai pakalpojumu sniedz?ju darb?bu, tostarp kalnr?pniec?bu, lauksaimniecisku darb?bu un br?vo profesiju darb?bu, uzskata par “saimniecisku darb?bu”. Materi?la vai nemateri?la ?pašuma izmantošana ar nol?ku g?t no t? ilglaic?gus ien?kumus jo ?paši ir uzskat?ma par saimniecisku darb?bu.”

5 Min?t?s direkt?vas 10. pants ir formul?ts š?di:

“Š?s direkt?vas 9. panta 1. punkt? paredz?tais nosac?jums, ka saimniecisku darb?bu veic “patst?v?gi”, atbr?vo no PVN nodarbin?tas un citas personas, cikt?l t?s ar darba dev?ju saista darba l?gums vai jebk?das citas juridiskas saites, kas rada darba dev?ja un darba ??m?ja tiesisk?s attiec?bas saist?b? ar darba apst?k?iem, atalgojumu un darba dev?ja atbild?bu.”

6 Atbilstoši š?s pašas direkt?vas 24. panta 1. punktam:

““Pakalpojumu sniegšana” ir jebkurš dar?jums, kas nav pre?u pieg?de.”

7 PVN direkt?vas 73. pant? ir noteikts:

“Pre?u pieg?dei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. l?dz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atl?dz?bu, kuru pieg?d?t?js vai pakalpojumu sniedz?js par šiem dar?jumiem ir sa??mis vai sa?ems no pirc?ja, pakalpojumu sa??m?ja vai treš?s personas, tostarp subs?dijas, kas tieši saist?tas ar šo dar?jumu cen?m.”

Luksemburgas ties?bas

8 Groz?t? 1979. gada 12. febru?ra Pievienot?s v?rt?bas nodok?a likuma (turpm?k tekst? –

“PVN likums”) 4. panta 1. punkts ir paredzēts:

“Nodokļa maksātājs 2. panta nozīmē ir jebkura persona, kas patstāvīgi un regulāri veic darījumus, kuri ir saistīti ar jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķiem vai rezultāta un tās izpildes vietas.

[..]”

9 PVN likuma 5. pants ir formulēts šādi:

“Saimnieciskā darbība ir jebkura darbība, kuras mērķis ir gūt ienākumus, un it īpaši ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbības, tostarp kalnrūpniecības darbība, lauksaimnieciskā darbība, brīvo profesiju darbības un darbības, kas saistītas ar materiāla vai nemateriāla paņēmuma izmantošanu, lai no tā gūtu pastāvīgus ienākumus.”

10 Grozītā 1915. gada 10. augusta Likuma par komercsabiedrību (turpmāk tekstā – “1915. gada 10. augusta likums”) 441.21. pants ir noteikts:

“Akciju sabiedrības pārvalda pilnvarnieki uz laiku, kas vai nu ir, vai nav daļējie, tie ir atsaucami, ir darbinieki vai darbojas bez atlīdzības.”

11 Atbilstoši šā likuma 441.22. pantam:

“Jebkādā vismaz trim pārvaldītājiem.

[..]

Tos iecel akcionāru kopsapulcē uz noteiktu laiku; tomēr pirmo reizi tos var iecelt ar sabiedrības dibināšanas aktu. [..]

Pilnvaru termiņš nedrīkst pārsniegt sešus gadus; kopsapulce tos vienmēr var atsaukt.

[..]”

12 Minētā likuma 441.25. pants ir formulēts šādi:

“Valdei ir pilnvaras veikt visas darbības, kas ir vajadzīgas vai lietderīgas sabiedrības mērķa sasniegšanai, izņemot tās darbības, ko likums vai statūti paredz kopsapulcei. [..]

Tā pārstāvē sabiedrību attiecībā ar trešām personām un tiesi, vai nu iesniedzot prasības pieteikumu, vai aizstāvot to. Izpildraksti par labu sabiedrībai vai pret to ir likumīgi īstenoti tikai sabiedrības vārdā.

Ierobežojumi pilnvarām, kas iepriekšējās daļās piešķirtas valdei un kas izriet vai nu no statūtiem, vai no kompetento institūciju lēmumiem, nav spēkā attiecībā uz trešajām personām, pat ja tie ir publicēti.

Tomēr statūtos vienam vai vairākiem valdes locekļiem var piešķirt tiesības atsevišķi vai kopā pārstāvēt sabiedrību tiesas procesos vai tiesvedībā. Šī klauzula ir piemērojama attiecībā uz trešajām personām apstākļos, kas paredzēti 2002. gada 19. decembra grozītā likuma par komercēstrieņiem un sabiedrību reģistriem, kā arī uzņēmumu grāmatvedību un gada pārskatiem I sadaļas Vbīs nodaļā.

[..]”

13 Šķa paša likuma 441.18. pants ir formulēts šādi:

“Pārvaldītāji neuzņemas nekādas personiskas saistības attiecībā uz sabiedrības saistībām.”

14 Kā noteikts 1915. gada 10. augusta likuma 441.19. pants:

“Pārvaldītāji, vadības komitejas locekļi un ģenerāldirektors atbilstoši vispārīgām tiesībām ir atbildīgi pret sabiedrību par saņemto pilnvaru izpildi un to vadību pieņemtajām kārdēm.

Pārvaldītāji un vadības komitejas locekļi ir solidāri atbildīgi vai nu pret sabiedrību, vai visām trešām personām par visiem zaudējumiem, kas izriet no šķa likuma vai statūtu noteikumu pārkāpumiem.

Pārvaldnieki un valdes locekļi no šķas atbildības par pārkāpumiem, kuros tie nav piedalījušies, tiks atbrīvoti tikai tad, ja viņi nav vainojami un ja ir ziņojuši par šiem pārkāpumiem: attiecībā uz valdes locekļiem – nekāmajā pilnsapulcē un attiecībā uz vadības komitejas locekļiem – pirmajā sēdē pēc tam, kad viņi par tiem ir uzzinājuši.”

15 Šķa likuma 441.110. pants ir paredzēts:

“Sabiedrības ikdienas komercdarbības vadību un sabiedrības pārstāvību saistībā ar šo vadību var deleģēt vienam vai vairākiem valdes locekļiem, direktoriem, vadītājiem un citiem darbiniekiem, neatkarīgi no tā, vai tie ir daļējie, tiem darbojoties atsevišķi vai kopīgi.

To iecelšanu amatā, atstādināšanu no amata un pilnvaras nosaka Statūti vai kompetento iestāžu lēmums, tomēr ierobežojumi attiecībā uz pārstāvības pilnvarām ikdienas vadības vajadzībām nav attiecināmi uz trešām personām, pat ja tie ir publiski.

Klauzula, atbilstoši kurai ikdienas vadība tiek deleģēta vienai vai vairākām personām, kas darbojas atsevišķi vai kopīgi, ir attiecināma uz trešām personām saskaņā ar grozītā 2002. gada 19. decembra Likuma par komercērstiem, kā arī par grāmatvedību un uzņēmumu gada pārskatiem I sadaļas Vbīs nodaļā paredzētajiem nosacījumiem.

Deleģējot pilnvaras valdes loceklim, valdei ir pienākums ik gadu sniegt ziņojumus parastajai kopsapulcei par jebkādu pilnvarniekam piešķirto atalgojumu, samaksu un priekšrocībām.

Ikdienas vadībai iecelto pilnvarnieku atbildību šķas vadības dēļ nosaka atbilstoši pilnvaras vispārīgajiem noteikumiem.

[..]”

16 Šķa likuma 441.111. pants ir noteikts:

“Statūtos valdei var atļaut deleģēt savas vadības pilnvaras vadības komitejai vai ģenerāldirektoram, un šķa deleģēšana nevar attiekties uz sabiedrības vispārīgo politiku vai uz visām darbībām, kas ir rezervētas valdei atbilstoši citiem likuma noteikumiem. Ja tiek izveidota vadības komiteja vai tiek iecelts ģenerāldirektors, valde ir atbildīga par uzraudzību.

Vadības komitejā ir vairākas personas, kas ir vai nav valdes locekļi.

[..]”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

17 TP ir vair?ku atbilstoši Luksemburgas ties?b?m dibin?tu akciju sabiedr?bu valdes loceklis un šaj? zi?? pilda vair?kus uzdevumus.

18 No l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka atbilstoši TP sniegtajiem preciz?jumiem vi?a darb?ba tostarp ietver attiec?go sabiedr?bu vad?t?ju vai p?rst?vju zi?ojumu sa?emšanu, strat??isko priekšlikumu apspriešanu, operat?vo vad?t?ju izv?li, probl?mu, kas saist?tas ar šo sabiedr?bu un to meitasuz??mumu p?rskatiem, risin?šanu, k? ar? risku, ar kuriem tie saskaras, izv?rt?šanu. Ja nepieciešams, vi?š piedal?s to l?mumu izstr?d?, kas j?pie?em attiec?go sabiedr?bu p?rst?vjiem šo pašu sabiedr?bu meitasuz??mumu valžu l?men?. Vi?š ar? piedal?s to l?mumu izstr?d?, kuri attiecas uz attiec?go sabiedr?bu p?rskatiem, k? ar? to priekšlikumu izstr?d?, kas j?iesniedz akcion?ru sapulc?s, risku politik?, k? ar? l?mumu pie?emšan? par strat??iju, kura š?m sabiedr?b?m ir j?iev?ro. Saska?? ar 1915. gada 10. augusta likuma 441.?10. un 441.?11. pantu min?to sabiedr?bu ikdienas vad?bu nodrošina vad?bas komiteja, kas ietver dele??tos p?rvaldniekus vai p?rvaldniekus direktorus, vai, ja netiek veikta operat?v? darb?ba, kurai nepieciešama vad?bas komiteja, past?v?gie p?rst?vji vald? vai š?s valdes locek?i.

19 Šo darb?bu d?? TP k? attiec?go sabiedr?bu valdes loceklis atbilstoši to akcion?ru kopsapulces l?mumiem sa??ma pr?mijas no šo sabiedr?bu g?tajiem ien?kumiem.

20 Min?to darb?bu d?? TP sa??ma pazi?ojumu par nodokli par 2019. gadu attiec?b? uz PVN, ko Re?istr?cijas, ?pa?umu un PVN administr?cija 2020. gada 28. j?lij? izdevusi p?c savas iniciat?vas.

21 Ar 2020. gada 2. oktobra v?stuli TP šai administr?cijai iesniedza s?dz?bu par šo pazi?ojumu, nor?dot, ka atbilstoši Luksemburgas ties?b?m dibin?tas akciju sabiedr?bas valdes locek?a darb?ba neesot saimnieciska darb?ba PVN likuma 4. panta izpratn?, ar kuru ir transpon?ts PVN direkt?vas 9. pants, un š?dam dal?bniekam neesot pieš?irts nodok?a maks?t?ja statuss.

22 Ar 2020. gada 23. decembra l?mumu min?t?s administr?cijas direktors noraid?ja TP s?dz?bu, pamatojoties uz to, ka t?di atbilstoši Luksemburgas ties?b?m dibin?tas akciju sabiedr?bas valdes locek?i k? TP patst?v?gi veica saimniecisku darb?bu un ka t?p?c pr?mij?m, ko vi?i šaj? saist?b? sa?em, ir piem?rojams PVN.

23 2021. gada 26. janvārī TP cēla prasību atcelt šo lēmumu *tribunal d'arrondissement de Luxembourg* (Luksemburgas apgabaltiesa, Luksemburga), kas ir iesniedzējtiesa.

24 T? nor?da, ka, lai atrisin?tu str?du pamatliet?, tai ir j?nosaka, pirmk?rt, vai fiziska persona, kas ir atbilstoši Luksemburgas ties?b?m dibin?tu akciju sabiedr?bu valdes locekle, veic saimniecisku darb?bu PVN direkt?vas 9. panta izpratn?.

25 Šaj? zi?? iesniedz??tiesa šaub?s, vai, ?emot v?r? Tiesas judikat?ru par šaj? ties?bu norm? min?to j?dzienu “saimniecisk? darb?ba”, š?das fizisk?s personas sa?emt?s pr?mijas ir faktiska atl?dz?ba par pakalpojuma sa??m?jam sniegto pakalpojumu un past?v tieša saikne starp š?di sniegto pakalpojumu un sa?emto atl?dz?bu.

26 Otrk?rt, iesniedz?jtiesa, preciz?jot, ka atbilstoši Luksemburgas ties?b?m t?du fizisku personu k? TP, kas ir akciju sabiedr?bu valdes loceklis, ar darba dev?ju nesaista darba l?gums vai jebk?das citas juridiskas attiec?bas PVN direkt?vas 10. panta izpratn?, v?las sa?emt no Tiesas skaidrojumus par to, vai š?da persona savu darb?bu veic patst?v?gi PVN direkt?vas 9. panta izpratn?.

27 Šajos apstākļos *tribunal d'arrondissement de Luxembourg* (Luksemburgas apgabaltiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Vai Luksemburgā reģistrētas akciju sabiedrības valdes loceklis, kas ir fiziska persona, veic “saimniecisku” darbību PVN direktīvas 9. panta izpratnē un, konkrēti, vai šīs personas saņemtas prēmijas ir uzskatāmas par atlīdzību, kas ir saņemta kā pretizpildījums par šai sabiedrībai sniegtajiem pakalpojumiem?

2) Vai Luksemburgā reģistrētas akciju sabiedrības valdes loceklis, kas ir fiziska persona, veic savu darbību patstāvīgi PVN direktīvas 9. panta un 10. panta izpratnē?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

28 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 9. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka atbilstoši Luksemburgas tiesību m dibinātās akciju sabiedrības valdes loceklis veic saimniecisku darbību šīs tiesību normas izpratnē.

29 Pirmkārt, jāatgādina, ka atbilstoši PVN direktīvas 9. panta 1. punkta pirmajai daļai “nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta. “Saimnieciskās darbības” jēdziens PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otrajā daļā ir definēts kā jebkura ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbība, tostarp kalnrniecība, lauksaimnieciska darbība un brīvo profesiju vai tām pielīdzināma darbība.

30 Tiesa ir precizējusi, ka darbību var kvalificēt par saimniecisku darbību PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē tikai tad, ja tā atbilst vienam no šīs direktīvas 2. panta 1. punktā paredzētajiem darījumiem (spriedums, 2021. gada 15. aprīlis, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, 32. punkts, kārta tajā minētā judikatūra). To vidū minētās direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir minēta pakalpojumu sniegšana, ko par atlīdzību kādā daļēbvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tās.

31 Lai gan iesniedzējtiesai pamatlietas apstākļos ir jāpiemēro valsts tiesību normas, ar kurām ir transponēts PVN direktīvas 9. panta 1. punkts, un jāveic šajā ziņā nepieciešamie faktiskie vērtējumi un juridiskās kvalifikācijas, Tiesa, lemjot par līgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, var sniegt skaidrojumu, ko valsts tiesa, veicot interpretāciju, varētu izmantot kā vadlīnijas (spriedums, 2017. gada 22. novembris, *Cussens u.c.*, C-251/16, EU:C:2017:881, 59. punkts, kārta tajā minētā judikatūra).

32 Šajā gadījumā, lai gan no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem un it īpaši no TP uzticētajiem uzdevumiem, kas atgādinti šī sprieduma 18. punktā, izriet, ka pārdotājs minētais ir sniedzis pakalpojumus PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē, iesniedzējtiesa šaubās par šo pakalpojuma atlīdzības raksturu un, precīzāk, par to, vai prēmijas, kuras saņem mis vairāku akciju sabiedrību valdes locekļi, var uzskatīt par atlīdzību, kas saņemta par šīm sabiedrībām sniegtajiem pakalpojumiem.

33 Šajā ziņā jāatgādina, ka, lai pakalpojumu sniegšanu kvalificētu kā darījumu “par atlīdzību” iepriekš minētās tiesību normas izpratnē, ir jāpastāv vienīgi tiešai saiknei starp šo pakalpojumu sniegšanu un atlīdzību, ko faktiski ir saņem mis nodokļa maksātājs. Šāda tieša saikne tiek konstatēta, ja starp pakalpojuma sniedzēju un tā saņēmēju pastāv tiesiskas attiecības, kurās ir savstarpējs izpildījums, un pakalpojumu sniedzēja saņemta samaksa ir faktiskā atlīdzība par

pakalpojuma saņēmājam sniegto pakalpojumu (spriedums, 2021. gada 15. aprīlis, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19 un EU:C:2021:277, 36. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

34 Tupinot par tikko minēto – lai varētu uzskatīt, ka atlīdzība ir faktiskā atlīdzība par sniegto pakalpojumu, tai ir jābūt saprātīgai proporcijai attiecībā pret sniegto pakalpojumu, jo tādēļ nedrīkst tikai daļēji atlīdzināt par sniegtajiem vai sniedzamajiem pakalpojumiem, tādējādi pārtvaucot tiešo saikni starp šiem pakalpojumiem un atlīdzību (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2016. gada 2. jūnijs, *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, 49. punkts). To paturot prātā, tam, ka saimnieciskā darbība tiek veikta par cenu, kas ir augstāka vai zemāka par pašizmaksu, un tādēļ par cenu, kas ir augstāka vai zemāka par parasto tirgus cenu, nav nozīmes, kvalificējot šo darījumu kā “darījumu par atlīdzību”. Tiešmēr šāds apstāklis nevar ietekmēt tiešo saikni starp sniegto vai sniedzamo pakalpojumu un saņemto vai saņemamo atlīdzību, kuras summa ir noteikta iepriekš un atbilstoši precīzi definētiem kritērijiem (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2016. gada 12. maijs, *Geemete Borsele* un *Staatssecretaris van Financiën*, C-520/14, EU:C:2016:334, 26. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra, un 2021. gada 15. aprīlis, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, 43. punkts).

35 Turklāt atlīdzību var noteikt, ja pakalpojuma sniedzējs paplašina savu darbību, ciktāl noteikšanas kārtība ir iepriekš paredzama un var nodrošināt, ka šis pakalpojumu sniedzējs principā saņem samaksu par to sniegtajiem pakalpojumiem (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2021. gada 15. aprīlis, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, 44. punkts).

36 Bez tam tieši saikne starp pakalpojumu un atlīdzību tiek pārtraukta, ja atlīdzība tiek piešķirta pilnīgi brīvprātīgi un nejauši, kā dēļ tās apmēru praktiski nav iespējams noteikt (šajā nozīmā skat. spriedumu, 1994. gada 3. marts, *Tolsma*, C-16/93, EU:C:1994:80, 19. punkts) vai ja tās apmērs ir grūti aprēķināms vai nenoteikts, ņemot vērā tās noteikšanas apstākļus (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2016. gada 10. novembris, *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, 35. punkts).

37 Šajā gadījumā, pat ja starp TP un akciju sabiedrību, kurā viņš ir valdes loceklis, nav noslēgta rakstveida vienošanās par TP atlīdzību, no Tiesas rīcībā esošajiem lietās materiāliem izriet, ka pārdotājam minētais par savu valžu locekļa darbību ir saņēmis atlīdzību, kas, šķiet, ir izpaudusies vai nu kā prēmijas, kuras akcionāru kopsapulces piešķir atkarībā no attiecīgās akciju sabiedrības gūtās peļņas, vai arī, kā TP to apstiprināja tiesas sēdē Tiesā, kā konkrēta summa.

38 Šajā ziņā tas, ka ir tieša saikne starp atlīdzību un darbību, šķiet, ir pierādīts gadījumā, kad atalgojums izpaužas kā iepriekš noteikta konkrēta summa. Apstāklis, ka kompensācija ir noteikta nevis atkarībā no atsevišķajiem pakalpojumiem, bet kā konkrēta summa katru gadu pats par sevi neietekmē to, ka pastāv tieša saikne starp sniegtajiem pakalpojumiem un saņemto atlīdzību (spriedumi, 2018. gada 22. februāris, *Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft.*, C-182/17, EU:C:2018:91, 37. punkts, un 2019. gada 13. jūnijs, *IO (PVN – Uzraudzības padomes locekļa darbība)*, C-420/18, EU:C:2019:490, 25. punkts).

39 Gadījumā, ja TP atlīdzība tiek maksāta kā prēmija, iesniedzējtiesai, ņemot vērā šo sprieduma 33.–36. punktu minēto judikatūru, būs jāpārbauda, vai tad, ja attiecīgā akciju sabiedrība neglāst peļņu vai glāst nelielu peļņu, minētās sabiedrības akcionāru kopsapulce, pamatojoties uz citiem faktoriem, tomēr var piešķirt TP prēmijas summu, kuru var uzskatīt par objektīvi atbilstīgu TP sniegtajam pakalpojumam.

40 Turklāt, runājot par apstākli, ka prēmijas piešķir attiecīgās akciju sabiedrības akcionāru kopsapulce, un pat pieņemot, ka atbilstoši Luksemburgas tiesībām šāda sapulce ir uzskatāma

nevis par šīs sabiedrības struktūrvienību, bet gan par trešās personas struktūru vai no tās nodalīmu vienību, jāatgādina, ka, lai pakalpojumu sniegšanu varētu uzskatīt par tādū, kas veikta “par atlīdzību” PVN direktīvas izpratnē, nav nepieciešams, ka atlīdzība par šo pakalpojumu tiek saņemta tieši no pakalpojuma saņēmēja, šo atlīdzību var saņemt no trešās personas, kā skaidri izriet arī no šīs direktīvas 73. panta formulējuma (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 15. aprīlis, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, 40. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

41 Otrkārt, no Tiesas judikatūras izriet, ka ar šādu pakalpojumu nepietiek, lai konstatētu saimniecisko darbību šīs pašas direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē (spriedums, 2016. gada 12. maijs, *Geemete Borsele un Staatssecretaris van Financiën*, C-520/14, EU:C:2016:334, 28. punkts), bet jābūt izpildītiem arī citiem kritērijiem.

42 Jādziena “saimnieciskā darbība” definīcija, kas atgādina šo sprieduma 29. punktu, parāda arī šo jēdzienā aptvertās piemērošanas jomas apjomu, kā arī minētā jēdziena objektīvo raksturu tādējādi, ka darbība tiek aplūkota pati par sevi, neatkarīgi no tās mērķiem vai rezultātiem. Tādā darbībā parasti atzīst par “saimniecisku”, ja tā ir pastāvīga un tiek veikta par atlīdzību, ko saņem saimnieciskās darbības veicējs (spriedums, 2021. gada 15. aprīlis, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, 47. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra), un tas nozīmē, ka pašai atlīdzībai ir jābūt patstāvīgai (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2007. gada 13. decembris, *Götz*, C-408/06, EU:C:2007:789, 18. punkts un tajā minētā judikatūra; 2019. gada 13. jūnijs, *IO (PVN – Uzraudzības padomes loceklis darbībā)*, C-420/18, EU:C:2019:490, 27. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra, un 2021. gada 15. aprīlis, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, 55. punkts).

43 Lai noskaidrotu, vai pakalpojums ir sniegts par atlīdzību un tādēļ ir jāatzīst par saimniecisku darbību, ir jāizvērtē visi apstākļi, kādos šā darbība ir veikta (spriedums, 2021. gada 15. aprīlis, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, 48. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

44 Šajā ziņā jāatgādina, ka apstākļu, kādos ieinteresētā persona sniedz attiecīgos pakalpojumus, un apstākļu, kādos šāda veida pakalpojumi parasti tiek sniegti, salīdzinājums tādējādi var būt viena no metodēm, kas ļauj pārbaudīt, vai attiecīgā darbība ir saimnieciskā darbība (spriedums, 2016. gada 12. maijs, *Geemete Borsele un Staatssecretaris van Financiën*, C-520/14, EU:C:2016:334, 30. punkts un tajā minētā judikatūra). Atbilstošs faktors var būt arī tas, ka atlīdzības apmērs tiek noteikts atbilstoši kritērijiem, kuri garantē, ka tā ir pietiekama, lai segtu pakalpojumu sniedzēja darbības izmaksas (spriedums, 2021. gada 15. aprīlis, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19 un EU:C:2021:277, 49. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

45 Ēmot vērē šo judikatūru, jāuzskata, ka tādās fiziskās personas kā TP iecelšana par atbilstoši Luksemburgas tiesbūmē dibinātas akciju sabiedrības valdes locekli uz pilnvaru termiņu, kas nepārsniedz sešus gadus un ko var pagarināt, piešķir šāda locekļa darbībai pastāvīgu raksturu. Apstākļi, ka šāds pilnvarojums ir atsaucams *ad nutum*, proti, jebkurā brīdī un bez pamatojuma, un ka arī tā turētājs jebkurā brīdī var no tā atteikties, pats par sevi nevar izraisīt to, ka šā darbība zaudētu savu pastāvīgo raksturu, ja minētais pilnvarojums *ab initio* ir saistīts ar maksimālo sešu gadu termiņu.

46 Šīs sešu gadu pilnvaru termiņš var piešķirt atlīdzībai, kas noteikta prēmijas veidā, pastāvīgumu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 13. jūnijs, *IO (PVN – Uzraudzības padomes loceklis darbībā)*, C-420/18, EU:C:2019:490, 27. punkts un tajā minētā judikatūra). Tomēr, lai saglabātu šo pastāvīgumu, ir svarīgi, lai gadījumā, ja prēmijas tiktu piešķirtas

atkar?b? no attiec?g?s sabiedr?bas g?tajiem ien?kumiem, pr?mijas valdes loceklim var tikt pieš?irtas ar? finanšu gados, kad sabiedr?ba nav guvusi pe??u.

47 ?emot v?r? iepriekš min?to, uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 9. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka atbilstoši Luksemburgas ties?b?m dibin?tas akciju sabiedr?bas valdes loceklis veic saimniecisku darb?bu š?s ties?bu normas izpratn?, ja vi?š šai sabiedr?bai sniedz pakalpojumus par atl?dz?bu, k? ar? ja š? darb?ba ir past?v?ga un tiek veikta par atl?dz?bu, kuras noteikšanas k?rt?ba ir iepriekš paredzama.

Par otro jaut?jumu

48 Ar otro jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai PVN direkt?vas 9. panta 1. punkta pirm? da?a ir j?interpret? t?d?j?di, ka atbilstoši Luksemburgas ties?b?m dibin?tas akciju sabiedr?bas valdes locek?a darb?ba tiek veikta patst?v?gi š?s ties?bu normas izpratn?.

49 Vispirms j?preciz?, ka no Tiesas r?c?b? esošajiem lietas materi?liem izriet, ka TP nebija nek?das izš?irošas balss akciju sabiedr?bu, kuru loceklis vi?š bija, vald?s un ka vi?š ar? nep?rst?v?ja š?s sabiedr?bas vai neveica šo sabiedr?bu komercdarb?bas ikdienas vad?bu 1915. gada 10. augusta likuma 441.?10. panta izpratn?, nedz ar? vi?š bija š? likuma 441.?11. pant? paredz?t?s vad?bas komitejas loceklis. T?tad, ?emot v?r? šos apst?k?us, Tiesa izv?rt?s jaut?jumu par to, vai t?da darb?ba k? t?, ko veicis TP, ir patst?v?ga.

50 T?pat j?preciz?, ka atbilstoši iesniedz?jtiesas konstat?jumiem un neraugoties uz š?s tiesas otr? jaut?juma formul?jumu, min?tais jaut?jums ir j?izv?rt?, ?emot v?r? tikai PVN direkt?vas 9. pantu, nevis t?s 10. pantu. Proti, k? ?ener?ladvok?te b?t?b? nor?d?jusi secin?jumu 23. un 39. punkt?, š?s direkt?vas 10. pant? min?t?s pak?aut?bas attiec?bas ir tikai atbilstošs krit?rijs, lai nov?rt?tu, vai saimniecisk? darb?ba tiek veikta patst?v?gi min?t?s direkt?vas 9. panta 1. punkta izpratn?.

51 ?emot v?r? šos ievada preciz?jumus, no Tiesas judikat?ras par šo 9. pantu izriet, ka, lai noteiktu, vai persona patst?v?gi veic saimniecisku darb?bu, ir j?p?rbauda, vai past?v pak?aut?bas saikne š?s darb?bas veikšan? (spriedums, 2019. gada 13. j?nijs, IO (PVN – Uzraudz?bas padomes locek?a darb?ba), C?420/18, EU:C:2019:490, 38. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

52 T?d?j?di, lai konstat?tu, ka past?v š?da pak?aut?bas saikne, ir j?p?rbauda, vai attiec?g? persona veic darb?bas sav? v?rd?, sav?s interes?s un pati par sevi atbild, k? ar? vai t? uz?emas ekonomisko risku, kas saist?ts ar š?du darb?bu veikšanu. Lai konstat?tu attiec?go darb?bu patst?v?gumu, Tiesa t?d?j?di ir ??musi v?r?, ka nepast?v?ja nek?da hierarhiskas pak?aut?bas saikne, k? ar? to, ka attiec?g? persona r?koj?s pati sav?s interes?s un pati par sevi atbild?ja, ka t? br?vi organiz?ja sava darba izpildes k?rt?bu un pati iekas?ja atl?dz?bas, kas veidoja vi?as ien?kumus (spriedums, 2019. gada 13. j?nijs, IO (PVN – Uzraudz?bas padomes locek?a darb?ba), C?420/18, EU:C:2019:490, 39. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

53 Šaj? gad?jum? iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda, vai TP ir br?vi organiz?jis sava darba izpildes k?rt?bu un vai vi?š pats ir sa??mis atl?dz?bu, kas veido vi?a ien?kumus.

54 Attiecībā uz jautājumu par hierarhiskās pakāpē vai saikni apstākļi, ka valdes loceklis, veicot konsultāciju un apspriežu darbību valdē, var brīvi sniegt šai valdei priekšlikumus un padomus pēc savas izvēles un balsot tās iekšienē pēc saviem ieskatiem, norāda uz to, ka šādas saiknes nav. Tas tātad ir pat tad, ja šim loceklim ir jāievēro minētās valdes lēmumi, jo viņam uzticētie uzdevumi, kas atgādina šo sprieduma 18. punktu, būtībā ir nevis piemērot vai īstenot šo pašu valžu lēmumus, bet gan sniegt priekšlikumus un padomus, kā arī kopā ar citiem attiecīgo valžu locekļiem sagatavot un pieņemt to lēmumus.

55 Saistībā ar jautājumu, vai šāds valdes loceklis ir rīkojies savā vārda, savas intereses un uz savu atbildību, it īpaši ir jāņem vērā valsts tiesību normas, kas reglamentē atbildības sadalījumu starp valdes locekļiem un attiecīgo sabiedrību. Šajā ziņā, kā enerģētiskā bāzē norādīja secinājumu 33. un 34. punktu, apstākļi, ka šāds atbildības sadalījums līdzīgā vai līdzīgā veidā ir atrodams attiecībā starp darbinieku un tā darba devēju, var norādīt, ka šādi valdes locekļi nerīkojas uz savu atbildību. Tas pats attiecas uz gadījumu, kad tiem piemērojama atbildības režīms ir tikai papildinājums atbildības režīmam, kas piemērojams sabiedrībai vai valdei kā tās struktūrai.

56 Ja pēc šīm pārbaudēm izrādītos, ka valdes loceklis nerīkojas pats uz savu atbildību, būtu arī jāsecina, ka, pat ja šī persona, šī, rīkojas savā vārda, sniedzot padomus vai priekšlikumus valdei un balsojot, tā vairāk rīkojas šīs valdes un, vispārīgāk, sabiedrības, kuras struktūra ir minētā valde, vārda, jo šīm konsultācijām, priekšlikumiem un balsēm, kas principā varētu būt pamats sabiedrības atbildībai, ir jābūt formulētiem sabiedrības intereses un labā.

57 Attiecībā uz jautājumu, vai atbilstoši Luksemburgas tiesbūmā dibinātas akciju sabiedrības valdes loceklis uzēmas ekonomisko risku, kas saistīts ar tā darbību, ir jāprecizē, kā izriet no 2019. gada 13. jūnija sprieduma IO (PVN – Uzraudzības padomes locekļa darbība) (C-420/18, EU:C:2019:490) 43. punkta un šajā punktā minētās judikatūras, ka Tiesas judikatūrā minētais ekonomiskais risks vienmēr attiecas uz ekonomisko risku, kas tieši rodas personai, kuras saimnieciskās darbības patstāvīgums ir jānovērtē. Tādējādi ekonomiskajam riskam, kas rodas šādai sabiedrībai valdes, kuras biedrs ir šāda persona, lēmumu dēļ, nevar būt nozīmes.

58 Pēc šīs precizējuma jākonstatē, ka tad, ja tāda persona kā TP sniedz savu ekspertīzi un zinātību sabiedrības valdei un piedalās šīs valdes balsojumos, šī, ka tā neuzēmas ekonomisko risku, kas saistīts ar tās pašas darbību, jo, kā enerģētiskā bāzē norādīja secinājumu 33. un 36.–38. punktu, tieši sabiedrība būs tā, kurai būs jānosaka ar valdes pieņemto lēmumu negatīvajam sekām un kura tādējādi uzēmas ekonomisko risku, kas izriet no šīs valdes locekļa darbības.

59 Šāds secinājums ir izdarāms it īpaši tad, ja, kā tas ir pamatlietā, no valsts tiesiskā regulējuma izriet, ka valdes locekļiem nav personisku pienākumu attiecībā uz sabiedrības pārziņiem. Tas ir piemērojams pat tad, ja valdes locekļa prēmijas veidā saņemta atlīdzība ir atkarīga no sabiedrības gūtās peļņas. Viņš katrā ziņā neuzēmas zaudējumu risku, kas saistīts ar viņa kā valdes locekļa darbību, jo dalība sabiedrības peļņā sadalīta nevar tikt pielīdzināta situācijai, kad uzēmas risku par pašu peļņu un zaudējumiem. Iepriekš minētais secinājums *a fortiori* ir izdarāms, ja prēmijas akcionāru kopsapulcē piešķir kā konkrētu maksājumu, kas tiek maksāts pat tad, ja sabiedrība cieš zaudējumus vai atrodas likvidācijas procesā.

60 Ēmot vērā iepriekš minēto, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 9. panta 1. punkta pirmā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka atbilstoši Luksemburgas tiesbūmā dibinātas akciju sabiedrības valdes locekļa darbība netiek veikta patstāvīgi šīs tiesību normas izpratnē, ja, kaut arī šīs valdes loceklis brīvi organizē sava darba izpildes kārtību, pats saņem atlīdzību, kas veido viņa ienākumus, rīkojas savā vārda un nav pakāpē vai saiknei,

tomēr viņš nerīkojas ne uz sava rīcina, ne pats uz savu atbildību un neuzņemas ar savu darbību saistīto ekonomisko risku.

Par tiesāšanas izdevumiem

61 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šīs tiesvedības izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tādēļ jālemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

1) Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 9. panta 1. punkts

ir jāinterpretē tādējādi, ka

atbilstoši Luksemburgas tiesbūm dibinātas akciju sabiedrības valdes loceklis veic saimniecisku darbību šīs tiesbū normas izpratnē, ja viņš šai sabiedrībai sniedz pakalpojumus par atlīdzību, kā arī ja šī darbība ir pastāvīga un tiek veikta par atlīdzību, kuras noteikšanas kārtība ir iepriekš paredzama.

2) Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta pirmā daļa

ir jāinterpretē tādējādi, ka

atbilstoši Luksemburgas tiesbūm dibinātas akciju sabiedrības valdes locekļa darbība netiek veikta patstāvīgi šīs tiesbū normas izpratnē, ja, kaut arī šīs valdes loceklis brīvi organizē sava darba izpildes kārtību, pats saņem atlīdzību, kas veido viņa ienākumus, rīkojas savā vārdā un nav pakauts hierarhiskās pakautības saiknei, tomēr viņš nerīkojas ne uz sava rīcina, ne pats uz savu atbildību un neuzņemas ar savu darbību saistīto ekonomisko risku.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – franču.