



## Teismo praktikos rinkinys

### 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 pirmininkė K. Jürimäe, teisėjai N. Piçarra, M. Safjan (pranešėjas), N. Jääskinen ir M. Gavalec,

generalinė advokatė J. Kokott,

posėdžio sekretorė K. Hötzel, administratorė,

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

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- TP, atstovaujamo *avocates* E. Adam, N. Le Gouellec ir K. Veranneman,
- Liuksemburgo vyriausybės, atstovaujamos A. Germeaux ir T. Schell, padedamų *avocate* F. Lerch,
- Čekijos vyriausybės, atstovaujamos O. Serdula, M. Smolek ir J. Vlácil,
- Europos Komisijos, atstovaujamos A. Armenia, M. Björkland ir C. Ehrbar,

\* Proceso kalba: prancūzų.

susipažinęs su 2023 m. liepos 13 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,  
priima šį

### **Sprendimą**

- 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 įsteigtų 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 atlygį valstybės narės 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 atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigijančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių 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 mokesčio 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. Veiksmai bendrovės naudai arba prieš ją yra teisėti tik jei atliekami jos vardu.

Ankstesnėse pastraipose valdybai suteiktų įgaliojimų apribojimais, kylančiais iš įstatų arba kompetentingų organų sprendimo, negalima remtis prieš trečiąsias šalis, 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 trečiąsias šalis 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 bendrovių registro bei įmonių apskaitos ir metinės atskaitomybės įstatymas) I antraštinės dalies Vbis skyriuje numatytais sąlygomis.

<...>“

- 13 To paties įstatymo 441-8 straipsnyje nustatyta:

„Vadovai neprisiima jokių asmeninių pareigų, susijusių su bendrovės įsipareigojimais.“

- 14 1915 m. rugpjūčio 10 d. Įstatymo 441-9 straipsnyje nurodyta:

„Vadovai, valdymo komiteto nariai ir generalinis direktorius pagal bendrąją teisę atsako bendrovei už gautų įgaliojimų vykdymą ir jų valdymo klaidas.

Vadovai ir valdymo komiteto nariai solidariai atsako bendrovei arba visoms trečiosioms šalims už bet kokią žalą, atsiradusią dėl šio įstatymo ar įstatų nuostatų pažeidimo.

Vadovai ir valdymo komiteto nariai bus atleisti nuo šios atsakomybės už pažeidimus, kuriuose jie nedalyvavo, tik jei nėra jų kaltės ir jie praneša apie šiuos pažeidimus, kiek tai susiję su valdybos nariais, artimiausiame visuotiniame akcininkų susirinkime, o kiek tai susiję su valdymo komiteto nariais – per pirmąjį valdybos posėdį po to, kai apie tai sužinojo.“

- 15 Šio įstatymo 441-10 straipsnyje numatyta:

„Kasdienis bendrovės veiklos valdymas ir atstovavimas bendrovei, kiek tai susiję su šiuo valdymu, gali būti deleguoti vienam ar keliems direktoriams, vadovams ir kitiems atstovams, kurie gali būti nariai ar tokie nebūti, veikiantiems atskirai ar kartu.

Jų paskyrimas, atleidimas iš pareigų ir įgaliojimai reglamentuojami įstatais arba kompetentingų organų sprendimu, tačiau jų atstovavimo įgaliojimų apribojimai, susiję su kasdiniu valdymu, negali būti taikomi trečiųjų šalių atžvilgiu, net jei yra paskelbti.

Sąlyga, pagal kurią kasdienis valdymas deleguojamas vienam ar keliems asmenims, veikiantiems atskirai arba kartu, gali būti taikoma trečiųjų šalių atžvilgiu iš dalies pakeisto 2002 m. gruodžio 19 d. Prekybos ir bendrovių registro bei įmonių apskaitos ir metinės atskaitomybės įstatymo I antraštinės dalies Vbis skyriuje numatytais sąlygomis.

Deleguojant įgaliojimus valdybos nariui, valdyba įpareigojama kasmet eiliniame visuotiniame akcininkų susirinkime pateikti ataskaitą apie įgaliojimų nariui išmokėtus atlyginimus, išmokas ir priedus.

Įgaliotų asmenų, atsakingų už kasdienį valdymą, atsakomybė už šį valdymą nustatoma pagal bendrąsias įgaliojimų taisykles.

<...>“

16 Šio įstatymo 441-11 straipsnyje nustatyta:

„Įstatai gali leisti valdybai perduoti savo valdymo įgaliojimus valdymo komitetui ar generaliniam direktoriui, tačiau šie įgaliojimai negali būti susiję su bendra bendrovės politika ar su visais pagal kitas įstatymų nuostatas valdybai priskirtais veiksmais. Jei įsteigiamas valdymo komitetas arba paskiriamas generalinis direktorius, valdyba yra atsakinga už jų priežiūrą.

Valdymo komitetą 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 įsteigtų 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 šių bendrovių ir jų patronuojamųjų bendrovių finansinėmis ataskaitomis, ir joms kylančią riziką. 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 kasdieninį minėtų bendrovių valdymą užtikrina valdymo komitetas, kurį sudaro įgaliojantieji 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, jų visuotinių akcininkų susirinkimų sprendimu gavo tantjemas nuo šių bendrovių gauto pelno.
- 20 Dėl šios veiklos TP gavo 2020 m. liepos 28 d. *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (Registru, 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 įsteigtos akcinės 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 įsteigtos akcinės bendrovės valdybos nariai, kaip antai TP, savarankiškai vykde 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 įsteigtų 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 teisę įsteigtos 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 teisę įsteigtos 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 teisę įsteigtos akcinės bendrovės valdybos narys vykdo ekonominę veiklą, kaip ji suprantama pagal šią 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. Sąvoka „ekonominė veikla“ apibrėžta 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje kaip apimanti gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų 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 minėtos direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkte minimas paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.
- 31 Nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pagrindinės bylos aplinkybėms turi taikyti nacionalinės teisės nuostatas, kuriomis perkelta PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalis, ir atlikti šiuo tikslu būtiną faktinių aplinkybių vertinimą ir teisinį vertinimą, Teisingumo Teismas, priimdamas prejudicinį sprendimą, gali pateikti paaiškinimų, 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 patikėtų užduočių, primintų 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 atlygį“, kaip tai suprantama pagal minėtą nuostatą, suponuoja 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 punktas 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. Sprendimą *Lajvér*, C-179/15, EU:C:2016:392, 49 punktą). Atsižvelgiant į tai, aplinkybė, 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 atlygį“. Iš tiesų ši aplinkybė negali turėti įtakos tiesioginiam suteiktų ar teiktinų paslaugų 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 tvarką 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 akcinių bendrovių, kurių valdybos narys jis yra, iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad TP už savo, kaip valdybos nario, veiklą gavo atlygį, 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 aplinkybė, 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, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs 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, kurią galima laikyti objektyviai atitinkančia TP suteiktą paslaugą.
- 40 Be to, kalbant apie aplinkybę, kad tantjemas suteikė 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 teikimą būtų galima laikyti atliktu „už atlygį“, 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 punktą), bet turi būti tenkinami ir kiti kriterijai.
- 42 Iš tiesų sąvokos „ekonominė veikla“ apibrėžtis, priminta šio sprendimo 29 punkte, parodo šios sąvokos 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 atlygį, 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 punktą 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 atlygį 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 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 44 Šiuo klausimu reikia priminti, kad sąlygų, 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 punktą 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 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 45 Atsižvelgiant į šią jurisprudenciją reikia konstatuoti, kad fizinio asmens, kaip antai TP, paskyrimas pagal Liuksemburgo teisę įsteigtos 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 nuolatinis (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 į atitinkamos bendrovės gautą pelną, jos valdybos nariai taip pat galėtų jas gauti finansiniais metais, kuriais bendrovė negavo pelno.
- 47 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad pagal Liuksemburgo teisę įsteigtos akcinės bendrovės valdybos narys vykdo ekonominę veiklą, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą, jeigu teikia šiai bendrovei paslaugas už atlygį ir jei ši veikla yra nuolatinė ir vykdoma už atlyginimą, kurio nustatymo tvarką galima numatyti.

### ***Dėl antrojo klausimo***

- 48 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pirma pastraipa turi būti aiškinama taip, kad pagal Liuksemburgo teisę įsteigtos akcinės bendrovės valdybos nario veikla vykdoma savarankiškai, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.
- 49 Pirmiausia reikia pažymėti, kad iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, jog TP neturėjo jokio lemiamo balso akcinių bendrovių valdybose, kurių narys jis buvo, ir kad jis nebuvo atsakingas atstovavimą ar kasdienį šių bendrovių veiklos valdymą, kaip tai suprantama pagal 1915 m. rugpjūčio 10 d. Įstatymo 441-10 straipsnį, taip pat jis nebuvo šio įstatymo 441-11 straipsnyje numatyto valdymo komiteto narys. Taigi, atsižvelgdamas į šias aplinkybes, Teisingumo Teismas nagrinėja klausimą, ar TP vykdoma veikla yra savarankiška, ar ne.

- 50 Taip pat reikia pažymėti, kad, remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo išvadomis ir nepaisant šio teismo pateikto antrojo klausimo formuluotės, šį klausimą reikia vertinti atsižvelgiant tik į PVM direktyvos 9 straipsnį, o ne į jos 10 straipsnį. Iš tiesų, kaip savo išvados 23 ir 39 punktuose iš esmės pažymėjo generalinė advokatė, šios direktyvos 10 straipsnyje paminėti darbdavio ir dirbančiojo santykiai tėra kriterijus, reikšmingas nustatant, ar ekonominė veikla vykdoma savarankiškai, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį.
- 51 Atsižvelgiant į šiuos pirminius patikslinimus, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, susijusios su šiuo 9 straipsniu, matyti, kad siekiant nustatyti, ar asmuo vykdo ekonominę veiklą savarankiškai, reikia patikrinti, ar ją vykdamas egzistuoja pavaldumo ryšys (2019 m. birželio 13 d. Sprendimas *IO (PVM – Stebėtojų 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 veiklą savo vardu, sąskaita ir atsakomybe ir ar jis pats prisiima su ta veikla susijusią ekonominę riziką. Siekdamas nustatyti nagrinėjamos veiklos savarankiškumą Teisingumo Teismas atsižvelgė į tai, kad nėra jokio hierarchinio pavaldumo ryšio, ir į tai, kad atitinkamas asmuo veikia savo sąskaita ir savo atsakomybe, jis laisvai organizuoja savo darbą ir pats gauna išmokas, kurios sudaro jo pajamas (2019 m. birželio 13 d. Sprendimo *IO (PVM – Stebėtojų tarybos nario veikla)*, C-420/18, EU:C:2019:490, 39 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 53 Nagrinėjamu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar TP laisvai organizavo savo darbą ir ar pats gavo atlyginimą, kuris sudaro jo pajamas.
- 54 Kalbant apie hierarchinį pavaldumo ryšį, pažymėtina, jog tai, kad valdybos narys, vykdydamas patariamąją ir svarstomąją veiklą valdyboje, gali laisvai teikti šiai valdybai jos pageidaujamus pasiūlymus ir patarimus, taip pat balsuoti savo nuožiūra, rodo, kad tokio ryšio nėra. Taip yra net ir tuo atveju, jei šis narys turi laikytis minėtos valdybos sprendimų, nes jam tenkančios užduotys, kaip antai nurodytos šio sprendimo 18 punkte, iš esmės yra ne taikyti ar įgyvendinti pačių valdybų sprendimus, o teikti pasiūlymus ir patarimus, taip pat kartu su kitais atitinkamų valdybų nariais rengti ir priimti jų sprendimus.
- 55 Dėl klausimo, ar toks valdybos narys veikė savo vardu, sąskaita ir atsakomybe, ypač reikia atsižvelgti į nacionalinės teisės normas, reglamentuojančias atsakomybės paskirstymą tarp valdybos narių ir atitinkamos bendrovės. Šiuo klausimu, kaip savo išvados 33 ir 34 punktuose iš esmės nurodė generalinė advokatė, tai, kad toks atsakomybės paskirstymas analogiškai ar lygiaverčiai būdingas darbuotojo ir jo darbdavio santykiams, rodo, kad tokie nariai veikia ne savo atsakomybe. Tas pats taikoma, jeigu jiems taikoma atsakomybės tvarka tik papildo atsakomybės tvarką, taikomą bendrovei ar valdybai, kaip šios bendrovės organui.
- 56 Jei atlikus šiuos patikrinimus paaiškėja, 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 pasiūlymus ir balsuodamas, jis veikia daugiau šios valdybos ir apskritai bendrovės, kurios organas yra minėta valdyba, vardu, nes šie patarimai, pasiūlymai ir balsavimai, galintys iš esmės lemti bendrovės atsakomybę, turi būti pateikti bendrovės interesais ir jos naudai.
- 57 Dėl klausimo, ar pagal Liuksemburgo teisę įsteigtos akcinės bendrovės valdybos nariui tenka su jo veikla susijusi ekonominė rizika, reikia pažymėti, kad, kaip matyti iš 2019 m. birželio 13 d. Sprendimo *IO (PVM – Stebėtojų tarybos nario veikla)* (C-420/18, EU:C:2019:490) 43 punkto ir šiame punkte nurodytos jurisprudencijos, Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nurodyta

ekonominė rizika visada susijusi su ekonomine rizika, tiesiogiai tenkančia asmeniui, kurio ekonominės veiklos savarankiškumas turi būti vertinamas. Taigi tokiai bendrovei kylanti ekonominė rizika dėl valdybos, kurios narys yra toks asmuo, sprendimų nėra reikšminga.

- 58 Tai patikslinus reikia konstatuoti, kad, kai toks asmuo, kaip TP, perduoda savo ekspertines žinias ir praktinę patirtį bendrovės valdybai ir dalyvauja balsuojant šioje valdyboje, neatrodo, kad jis prisiima ekonominę riziką, susijusią su savo paties veikla, nes, kaip savo išvados 33 ir 36–38 punktuose iš esmės nurodė generalinė advokatė, būtent pati bendrovė turės prisiimti neigiamas valdybos priimtų sprendimų pasekmes, todėl jai tenka ekonominė rizika, kylanti dėl šios valdybos narių veiklos.
- 59 Tokia išvada visų pirma taikytina tuo atveju, kai, kaip pagrindinėje byloje, iš nacionalinės teisės aktų matyti, kad valdybos nariai neprisiima asmeninių pareigų, susijusių su bendrovės skolomis. Ji taikoma net ir tuo atveju, kai valdybos nario tantjemų forma gauto atlyginimo dydis priklauso nuo bendrovės gauto pelno. Iš tiesų šis narys bet kuriuo atveju nepatiria nuostolių rizikos, susijusios su jo, kaip valdybos nario, veikla, nes bendrovės pelno dalies gavimo negalima prilyginti pačios pelno ir nuostolių rizikos prisiėmimui. Minėta išvada juo labiau taikytina tuo atveju, kai tantjemas visuotinis akcininkų susirinkimas paskiria kaip fiksuotą sumą, kuri sumokama net ir tuo atveju, kai bendrovė patiria nuostolių arba yra likviduojama teismo sprendimu.
- 60 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į antrąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pirma pastraipa turi būti aiškinama taip, kad pagal Liuksemburgo teisę įsteigtos 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.

### **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

- 61 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą 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 įsteigtos akcinės bendrovės valdybos narys vykdo ekonominę veiklą, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą, jeigu teikia šiai bendrovei paslaugas už atlygį 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 įsteigtos 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.