



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2023. gada 21. decembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 9. pants – Nodokļa maksātāji – Saimnieciska darbība, kas tiek veikta “patstāvīgi” – “Saimnieciskās darbības” jēdziens – “Patstāvīgas darbības” jēdziens – Akciju sabiedrības valdes locekļa darbība

Lietā C-288/22

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *tribunal d'arrondissement de Luxembourg* (Luksemburgas apgabaltiesa, Luksemburga) iesniegusi ar 2022. gada 26. aprīļa lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2022. gada 29. aprīlī, tiesvedībā

TP

pret

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

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja K. Jirimēe [*K. Jürimäe*], tiesneši N. Pissarra [*N. Piçarra*], M. Safjans [*M. Saffjan*] (referents), N. Jēskinens [*N. Jääskinen*] un M. Gavalecs [*M. Gavalec*],

ģenerālvokāte: J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretāre: K. Hetcela [*K. Hötzel*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2023. gada 17. maija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

- TP vārdā – *E. Adam, N. Le Gouvellec* un *K. Veranneman, avocates*,
- Luksemburgas valdības vārdā – *A. Germeaux* un *T. Schell*, pārstāvji, kuriem palīdz *F. Lerch, avocate*,
- Čehijas valdības vārdā – *O. Serdula, M. Smolek* un *J. Vlácil*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *A. Armenia, M. Björkland* un *C. Ehrbar*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – franču.

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2023. gada 13. jūlija tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 9. un 10. pantu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp TP un *administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA* (Reģistrācijas, īpašumu un PVN administrācija, Luksemburga) par paziņojumu par nodokli attiecībā uz pievienotās vērtības nodokli (PVN), ko administrācija izdevusi pēc savas iniciatīvas par TP darbību vairāku atbilstoši Luksemburgas tiesībām dibinātu akciju sabiedrību valdes locekļa statusā.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir noteikts:
“PVN uzliek šādiem darījumiem:
[..]
c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds;
[..].”
- 4 Šīs direktīvas 9. panta 1. punktā ir paredzēts:
““Nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.
Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par “saimniecisku darbību”. Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.”
- 5 Minētās direktīvas 10. pants ir formulēts šādi:
“Šīs direktīvas 9. panta 1. punktā paredzētais nosacījums, ka saimniecisku darbību veic “patstāvīgi”, atbrīvo no PVN nodarbinātas un citas personas, ciktāl tās ar darba devēju saista darba līgums vai jebkādas citas juridiskas saites, kas rada darba devēja un darba ņēmēja tiesiskās attiecības saistībā ar darba apstākļiem, atalgojumu un darba devēja atbildību.”

- 6 Atbilstoši šīs pašas direktīvas 24. panta 1. punktam:

“Pakalpojumu sniegšana” ir jebkurš darījums, kas nav preču piegāde.”

- 7 PVN direktīvas 73. pantā ir noteikts:

“Preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. līdz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām.”

Luksemburgas tiesības

- 8 Grozītā 1979. gada 12. februāra Pievienotās vērtības nodokļa likuma (turpmāk tekstā – “PVN likums”) 4. panta 1. punktā 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, lauksaimnieciska darbība, brīvo profesiju darbības un darbības, kas saistītas ar materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošanu, lai no tā gūtu pastāvīgus ienākumus.”

- 10 Grozītā 1915. gada 10. augusta Likuma par komercsabiedrībām (turpmāk tekstā – “1915. gada 10. augusta likums”) 441.-1. pantā ir noteikts:

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

- 11 Atbilstoši šā likuma 441.-2. pantam:

“Jābūt vismaz trim pārvaldītājiem.

[..]

Tos ieceļ 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.-5. 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 pārstāv sabiedrību attiecībā ar trešām personām un tiesā, vai nu iesniedzot prasības pieteikumu, vai aizstāvojot 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 tiesvedībās. Šī klauzula ir piemērojama attiecībā uz trešajām personām apstākļos, kas paredzēti 2002. gada 19. decembra grozītā likuma par komercreģistriem un sabiedrību reģistriem, kā arī uzņēmumu grāmatvedību un gada pārskatiem I sadaļas *Vbis* nodaļā.

[..]”

- 13 Šī paša likuma 441.-8. pants ir formulēts šādi:

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

- 14 Kā noteikts 1915. gada 10. augusta likuma 441.-9. pantā:

“Pārvaldītāji, vadības komitejas locekļi un ģenerāldirektors atbilstoši vispārējām tiesībām ir atbildīgi pret sabiedrību par saņemto pilnvaru izpildi un to vadībā pieļautajām kļūdām.

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

Pārvaldnieki un valdes locekļi no šīs 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 – nākamajā pilnsapulcē un attiecībā uz vadības komitejas locekļiem – pirmajā sēdē pēc tam, kad viņi par tiem ir uzzinājuši.”

- 15 Šā likuma 441.-10. pantā 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 dalībnieki, 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 publicēti.

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 komercreģistriem, kā arī par grāmatvedību un uzņēmumu gada pārskatiem I sadaļas *Vbis* 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 šādas vadības dēļ nosaka atbilstoši pilnvaras vispārējiem noteikumiem.

[..]”

16 Šā likuma 441.-11. pantā ir noteikts:

“Statūtos valdei var atļaut deleģēt savas vadības pilnvaras vadības komitejai vai ģenerāldirektoram, un šī deleģēšana nevar attiekties uz sabiedrības vispārējo 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 vairāku atbilstoši Luksemburgas tiesībām dibinātu akciju sabiedrību valdes loceklis un šajā ziņā pilda vairākus uzdevumus.
- 18 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka atbilstoši TP sniegtajiem precizējumiem viņa darbība tostarp ietver attiecīgo sabiedrību vadītāju vai pārstāvju ziņojumu saņemšanu, stratēģisko priekšlikumu apspriešanu, operatīvo vadītāju izvēli, problēmu, kas saistītas ar šo sabiedrību un to meitasuzņēmumu pārskatiem, risināšanu, kā arī risku, ar kuriem tie saskaras, izvērtēšanu. Ja nepieciešams, viņš piedalās to lēmumu izstrādē, kas jāpieņem attiecīgo sabiedrību pārstāvjiem šo pašu sabiedrību meitasuzņēmumu valžu līmenī. Viņš arī piedalās to lēmumu izstrādē, kuri attiecas uz attiecīgo sabiedrību pārskatiem, kā arī to priekšlikumu izstrādē, kas jāiesniedz akcionāru sapulcēs, risku politikā, kā arī lēmumu pieņemšanā par stratēģiju, kura šīm sabiedrībām ir jāievēro. Saskaņā ar 1915. gada 10. augusta likuma 441.-10. un 441.-11. pantu minēto sabiedrību ikdienas vadību nodrošina vadības komiteja, kas ietver deleģētos pārvaldniekus vai pārvaldniekus direktorus, vai, ja netiek veikta operatīvā darbība, kurai nepieciešama vadības komiteja, pastāvīgie pārstāvji valdē vai šīs valdes locekļi.
- 19 Šo darbību dēļ TP kā attiecīgo sabiedrību valdes loceklis atbilstoši to akcionāru kopsapulces lēmumiem saņēma prēmijas no šo sabiedrību gūtajiem ienākumiem.
- 20 Minēto darbību dēļ TP saņēma paziņojumu par nodokli par 2019. gadu attiecībā uz PVN, ko Reģistrācijas, īpašumu un PVN administrācija 2020. gada 28. jūlijā izdevusi pēc savas iniciatīvas.
- 21 Ar 2020. gada 2. oktobra vēstuli TP šai administrācijai iesniedza sūdzību par šo paziņojumu, norādot, ka atbilstoši Luksemburgas tiesībām dibinātas akciju sabiedrības valdes locekļa darbība neesot saimnieciska darbība PVN likuma 4. panta izpratnē, ar kuru ir transponēts PVN direktīvas 9. pants, un šādam dalībniekam neesot piešķirts nodokļa maksātāja statuss.
- 22 Ar 2020. gada 23. decembra lēmumu minētās administrācijas direktors noraidīja TP sūdzību, pamatojoties uz to, ka tādi atbilstoši Luksemburgas tiesībām dibinātas akciju sabiedrības valdes locekļi kā TP patstāvīgi veica saimniecisku darbību un ka tāpēc prēmijām, ko viņi šajā saistībā saņem, ir piemērojams PVN.
- 23 2021. gada 26. janvārī TP cēla prasību atcelt šo lēmumu *tribunal d'arrondissement de Luxembourg* (Luksemburgas apgabaltiesa, Luksemburga), kas ir iesniedzējtiesa.

- 24 Tā norāda, ka, lai atrisinātu strīdu pamatlietā, tai ir jānosaka, pirmkārt, vai fiziska persona, kas ir atbilstoši Luksemburgas tiesībām dibinātu akciju sabiedrību valdes locekle, veic saimniecisku darbību PVN direktīvas 9. panta izpratnē.
- 25 Šajā ziņā iesniedzējtiesa šaubās, vai, ņemot vērā Tiesas judikatūru par šajā tiesību normā minēto jēdzienu “saimnieciskā darbība”, šādas fiziskās personas saņemtās prēmijas ir faktiska atlīdzība par pakalpojuma saņēmējam sniegto pakalpojumu un pastāv tieša saikne starp šādi sniegto pakalpojumu un saņemto atlīdzību.
- 26 Otrkārt, iesniedzējtiesa, precizējot, ka atbilstoši Luksemburgas tiesībām tādu fizisku personu kā TP, kas ir akciju sabiedrību valdes loceklis, ar darba devēju nesaista darba līgums vai jebkādas citas juridiskas attiecības PVN direktīvas 10. panta izpratnē, vēlas saņemt no Tiesas skaidrojumus par to, vai šāda persona savu darbību veic patstāvīgi PVN direktīvas 9. panta izpratnē.
- 27 Šajos apstākļos *tribunal d'arrondissement de Luxembourg* (Luksemburgas apgabaltiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai Luksemburgā reģistrētas akciju sabiedrības valdes loceklis, kas ir fiziska persona, veic “saimniecisku” darbību PVN direktīvas 9. panta izpratnē un, konkrētāk, vai šīs personas saņemtās 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 tiesībām dibinātas 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 kalnrūpniecība, 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, kā arī tajā minētā judikatūra). To vidū minētās direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir minēta pakalpojumu sniegšana, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds.

- 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 lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, var sniegt skaidrojumus, 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, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 32 Šajā gadījumā, lai gan no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem un it īpaši no TP uzticētajiem uzdevumiem, kas atgādināti šī sprieduma 18. punktā, izriet, ka pēdējais minētais ir sniedzis pakalpojumus PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē, iesniedzējtiesa šaubās par šī pakalpojuma atlīdzības raksturu un, precīzāk, par to, vai prēmijas, kuras saņēmis vairāku akciju sabiedrību valdes loceklis, 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 saņēmis nodokļa maksātājs. Šāda tieša saikne tiek konstatēta, ja starp pakalpojuma sniedzēju un tā saņēmēju pastāv tiesiskas attiecības, kurās ir savstarpējs izpildījums, un pakalpojumu sniedzēja saņemtā samaksa ir faktiska atlīdzība par pakalpojuma saņēmējam 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 faktiska atlīdzība par sniegto pakalpojumu, tai ir jābūt saprātīgā proporcijā attiecībā pret sniegto pakalpojumu, jo tā nedrīkst tikai daļēji atlīdzināt par sniegtajiem vai sniedzamajiem pakalpojumiem, tādējādi pārtraucot tiešo saikni starp šiem pakalpojumiem un atlīdzību (šajā nozīmē 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 tātad par cenu, kas ir augstāka vai zemāka par parasto tirgus cenu, nav nozīmes, kvalificējot šo darījumu kā “darījumu par atlīdzību”. Tiešām 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 nozīmē skat. spriedumus, 2016. gada 12. maijs, *Geemente 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 tā sniegtajiem pakalpojumiem (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, 44. punkts).
- 36 Bez tam tiešā saikne starp pakalpojumu un atlīdzību tiek pārtraukta, ja atlīdzība tiek piešķirta pilnīgi brīvprātīgi un nejauši, kā dēļ tās apmēru praktiski nav iespējams noteikt (šajā nozīmē 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 nozīmē 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 sabiedrībām, kurās viņš ir valdes loceklis, nav noslēgta rakstveida vienošanās par TP atlīdzību, no Tiesas rīcībā esošajiem lietās materiāliem izriet, ka pēdējais 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. Apstākļi, 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 šī sprieduma 33.–36. punktā minēto judikatūru, būs jāpārbauda, vai tad, ja attiecīgā akciju sabiedrība negūst peļņu vai gūst 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 nodalāmu vienību, jāatgādina, ka, lai pakalpojumu sniegšanu varētu uzskatīt par tādu, 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, *Geemente Borsele* un *Staatssecretaris van Financiën*, C-520/14, EU:C:2016:334, 28. punkts), bet jābūt izpildītiem arī citiem kritērijiem.
- 42 Jēdziena “saimnieciskā darbība” definīcija, kas atgādināta šī sprieduma 29. punktā, parāda ar šo jēdzienu aptvertās piemērošanas jomas apjomu, kā arī minētā jēdziena objektīvo raksturu tādējādi, ka darbība tiek aplūkota pati par sevi, neatkarīgi no tās mērķiem vai rezultātiem. Tātad darbību 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 locekļa darbība), 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 tāpēc ir jāatzīst par saimniecisku darbību, ir jāizvērtē visi apstākļi, kādos šī 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, *Geemente 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 Ņemot vērā šo judikatūru, jāuzskata, ka tādas fiziskas personas kā TP iecelšana par atbilstoši Luksemburgas tiesībām 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 šī darbība zaudētu savu pastāvīgo raksturu, ja minētais pilnvarojums *ab initio* ir saistīts ar maksimālo sešu gadu termiņu.
- 46 Šis sešu gadu pilnvaru termiņš var piešķirt atlīdzībai, kas noteikta prēmijas veidā, pastāvīgumu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 13. jūnijs, IO (PVN – Uzraudzības padomes locekļa darbība), 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 atkarībā no attiecīgās sabiedrības gūtajiem ienākumiem, prēmijas valdes loceklim var tikt piešķirtas arī finanšu gadus, kad sabiedrība nav guvusi peļņu.
- 47 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 9. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka atbilstoši Luksemburgas tiesībām dibinātas akciju sabiedrības valdes loceklis veic saimniecisku darbību šīs tiesību 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.

Par otro jautājumu

- 48 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 9. panta 1. punkta pirmā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka atbilstoši Luksemburgas tiesībām dibinātas akciju sabiedrības valdes locekļa darbība tiek veikta patstāvīgi šīs tiesību normas izpratnē.
- 49 Vispirms jāprecizē, ka no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka TP nebija nekādas izšķirošas balss akciju sabiedrību, kuru loceklis viņš bija, valdēs un ka viņš arī nepārstāvēja šīs sabiedrības vai neveica šo sabiedrību komercdarbības ikdienas vadību 1915. gada 10. augusta likuma 441.-10. panta izpratnē, nedz arī viņš bija šī likuma 441.-11. pantā paredzētās vadības komitejas loceklis. Tātad, ņemot vērā šos apstākļus, Tiesa izvērtēs jautājumu par to, vai tāda darbība kā tā, ko veicis TP, ir patstāvīga.

- 50 Tāpat jāprecizē, ka atbilstoši iesniedzējtiesas konstatējumiem un neraugoties uz šīs tiesas otrā jautājuma formulējumu, minētais jautājums ir jāizvērtē, ņemot vērā tikai PVN direktīvas 9. pantu, nevis tās 10. pantu. Proti, kā ģenerālvokāte būtībā norādījusi secinājumu 23. un 39. punktā, šīs direktīvas 10. pantā minētās pakļautības attiecības ir tikai atbilstošs kritērijs, lai novērtētu, vai saimnieciskā darbība tiek veikta patstāvīgi minētās direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē.
- 51 Ņemot vērā šos ievada precizējumus, no Tiesas judikatūras par šo 9. pantu izriet, ka, lai noteiktu, vai persona patstāvīgi veic saimniecisku darbību, ir jāpārbauda, vai pastāv pakļautības saikne šīs darbības veikšanā (spriedums, 2019. gada 13. jūnijs, IO (PVN – Uzraudzības padomes locekļa darbība), C-420/18, EU:C:2019:490, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 52 Tādējādi, lai konstatētu, ka pastāv šāda pakļautības saikne, ir jāpārbauda, vai attiecīgā persona veic darbības savā vārdā, savās interesēs un pati par sevi atbild, kā arī vai tā uzņemas ekonomisko risku, kas saistīts ar šādu darbību veikšanu. Lai konstatētu attiecīgo darbību patstāvīgumu, Tiesa tādējādi ir ņēmusi vērā, ka nepastāvēja nekāda hierarhiskas pakļautības saikne, kā arī to, ka attiecīgā persona rīkojās pati savās interesēs un pati par sevi atbildēja, ka tā brīvi organizēja sava darba izpildes kārtību un pati iekasēja atlīdzības, kas veidoja viņas ienākumus (spriedums, 2019. gada 13. jūnijs, IO (PVN – Uzraudzības padomes locekļa darbība), C-420/18, EU:C:2019:490, 39. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 53 Šajā gadījumā iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai TP ir brīvi organizējis sava darba izpildes kārtību un vai viņš pats ir saņēmis atlīdzību, kas veido viņa ienākumus.
- 54 Attiecībā uz jautājumu par hierarhiskās pakļautības saikni apstāklis, ka valdes loceklis, veicot konsultāciju un apspriežu darbību valdē, var brīvi sniegt šai valdei priekšlikumus un padomus pēc savas izveles un balsot tās iekšienē pēc saviem ieskatiem, norāda uz to, ka šādas saiknes nav. Tas tā ir pat tad, ja šim loceklim ir jāievēro minētās valdes lēmumi, jo viņam uzticētie uzdevumi, kas atgādināti šī sprieduma 18. punktā, 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 vārdā, savās interesēs 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 ģenerālvokāte būtībā norādījusi secinājumu 33. un 34. punktā, apstāklis, ka šāds atbildības sadalījums līdzīgā vai līdzvērtīgā veidā ir atrodams attiecībās 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, šķiet, rīkojas savā vārdā, sniedzot padomus vai priekšlikumus valdei un balsojot, tā vairāk rīkojas šīs valdes un, vispārīgāk, sabiedrības, kuras struktūra ir minētā valde, vārdā, jo šīm konsultācijām, priekšlikumiem un balsīm, kas principā varētu būt pamatā sabiedrības atbildībai, ir jābūt formulētiem sabiedrības interesēs un labā.
- 57 Attiecībā uz jautājumu, vai atbilstoši Luksemburgas tiesībām dibinātas akciju sabiedrības valdes loceklis uzņemas 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 šī precizējuma jākonstatē, ka tad, ja tāda persona kā TP sniedz savu ekspertīzi un zinātību sabiedrības valdei un piedalās šīs valdes balsojumos, šķiet, ka tā neuzņemas ekonomisko risku, kas saistīts ar tās pašas darbību, jo, kā ģenerālvokāte būtībā norādījusi secinājumā 33. un 36.–38. punktā, tieši sabiedrība būs tā, kurai būs jāaskaras ar valdes pieņemto lēmumu negatīvajām sekām un kura tādējādi uzņemas ekonomisko risku, kas izriet no šīs valdes locekļu 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 parādiem. Tas ir piemērojams pat tad, ja valdes locekļa prēmijas veidā saņemtā atlīdzība ir atkarīga no sabiedrības gūtās peļņas. Viņš katrā ziņā neuzņemas zaudējumu risku, kas saistīts ar viņa kā valdes locekļa darbību, jo daļa sabiedrības peļņas sadalē nevar tikt pielīdzināta situācijai, kad uzņemas 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 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 9. panta 1. punkta pirmā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka atbilstoši Luksemburgas tiesībām 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 vārdā un nav pakļauts hierarhiskās pakļautības saiknei, tomēr viņš nerīkojas ne uz sava rēķina, ne pats uz savu atbildību un neuzņemas ar savu darbību saistīto ekonomisko risku.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 61 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

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

ir jāinterpretē tādējādi, ka

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

[Paraksti]