

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

21. detsember 2023(*)

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 9 – Maksukohustuslased – Majandustegevusega iseseisvalt tegelemine – Mõiste „majandustegevus“ – Mõiste „iseseisvalt tegelemine“ – Aktsiaseltsi nõukogu liikme tegevus

Kohtuasjas C-288/22,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Luxembourgi piirkondlik kohus, Luksemburg) 26. aprilli 2022. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 29. aprillil 2022, menetluses

TP

versus

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

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja president K. Jürimäe, kohtunikud N. Piçarra, M. Safjan (ettekandja), N. Jääskinen ja M. Gavalec,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: ametnik K. Hötzel,

arvestades kirjalikku menetlust ja 17. mai 2023. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- TP, esindajad: *avocates* E. Adam, N. Le Gouellec ja K. Veranneman,
- Luksemburgi valitsus, esindajad: A. Germeaux ja T. Schell, keda abistas *avocate* F. Lerch,
- Tšehhi valitsus, esindajad: O. Serdula, M. Smolek ja J. Vlášil,
- Euroopa Komisjon, esindajad: A. Armenia, M. Björkland ja C. Ehrbar,

olles 13. juuli 2023. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklite 9 ja 10 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud TP ja administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Luksemburgi lõivu-, riigivara- ja käibemaksuamet; edaspidi „maksuhaldur“) vahelises vaidluses käibemaksu tasumist puudutava teatise üle, mille maksuhaldur väljastas TP tegevuse tõttu erinevate Luksemburgi õiguse alusel asutatud aktsiaseltside nõukogu liikmena.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktis c on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

[...]

c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]“.

4 Selle direktiivi artikli 9 lõikes 1 on ette nähtud:

„Maksukohustuslane“ on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

„Majandustegevus“ on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.“

5 Kõnealuse direktiivi artikli 10 sõnastus on järgmine:

„Artikli 9 lõikes 1 nimetatud tingimus, et majandustegevus peab olema iseseisva iseloomuga, vabastab käibemaksust töötajad ja teised isikud, kui nad on tööandjaga seotud töölepingu või muude õiguslike suhete kaudu, mis loovad töötingimusi, töötasu ning tööandja vastutust käsitlevad alluvussuhted.“

6 Sama direktiivi artikli 24 lõikes 1 on sätestatud:

„Teenuste osutamine“ on mis tahes tehing, mis ei ole kaubarne.“

7 Käibemaksudirektiivi artiklis 73 on sätestatud:

„Artiklites 74–77 nimetatata kaubarnete ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused.“

Luksemburgi õigus

8 12. veebruari 1979. aasta muudetud käibemaksuseaduse (loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée; edaspidi „käibemaksuseadus“) artikli 4 lõikes 1 on sätestatud:

„Maksukohustuslane artikli 2 tähenduses on igaüks, kes teeb iseseisvalt ja püsivalt tehinguid, mis kuuluvad ükskõik missuguse majandustegevuse alla, olenemata selle tegevuse eesmärkidest või tulemustest või kohast.

[...]“.

9 Käibemaksuseaduse artikkel 5 on sõnastatud järgmiselt:

„Majandustegevus on iga tegevus, millega tegeletakse tulu saamise eesmärgil, eelkõige tootmis- ja kaubandustegevus või teenuste osutamine, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandustegevus, kutsetegevus ning materiaalse või immateriaalse vara kasutamine kestva tulu saamise eesmärgil.“

10 10. augusti 1915. aasta muudetud äriühingute seaduse (loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales; edaspidi „10. augusti 1915. aasta seadus“) artiklis 441-1 on sätestatud:

„Aksiaseltsi juhivad tähtajaliselt ametisse nimetatud esindajad, nad võivad olla osanikud või mitte, neid saab tagasi kutsuda ja nad täidavad oma ülesandeid tasu eest või tasuta.“

11 Selle seaduse artiklis 441-2 on ette nähtud:

„Nõukogu liikmeid peab olema vähemalt kolm.

[...]

Nad valitakse aktsionäride üldkoosolekul kindlaksmääratud ajavahemikuks; nad võib siiski esimest korda valida äriühingu asutamisaktiga. [...]

Nende ametiaeg ei või ületada kuut aastat; üldkoosolek võib nad alati tagasi kutsuda.

[...]“.

12 Nimetatud seaduse artikkel 441-5 on sõnastatud järgmiselt:

„Nõukogul on õigus teha kõiki äriühingu eesmärkide saavutamiseks vajalikke või kasulikke toiminguid, välja arvatud need, mis on seaduse või põhikirja alusel jäetud üldkoosolekule. [...]

Suhetes kolmandate isikutega ning kohtus nii hageja kui kostjana esindab äriühingut nõukogu. Äriühingu eest või vastu nõuete esitamine toimub õiguspäraselt ainult äriühingu nimel.

Piirangutele, mis on seatud pädevusele, mis eelmiste lõikudega antakse nõukogule, ning mis tulenevad kas põhikirjast või pädeva organi otsusest, ei saa tugineda kolmandate isikute vastu, isegi kui need piirangud on avaldatud.

Põhikirjast võib siiski tuleneda ühele või mitmele nõukogu liikmele õigus esindada äriühingut majandustegevuses või kohtus kas üksi või ühiselt. Sellele tingimusele saab kolmandate isikute vastu tugineda tingimustel, mis on ette nähtud 19. detsembri 2002. aasta muudetud seaduse kaubandus- ja äriregistri ning ettevõtjate raamatupidamise ja raamatupidamise aastaaruannete kohta (loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises) I jaotise *Vbis* peatükis.

[...]“.

13 Sama seaduse artiklis 441-8 on sätestatud:

„Nõukogu liikmed ei vastuta äriühingu kohustuste eest isiklikult.“

14 10. augusti 1915. aasta seaduse artikkel 441-9 on sõnastatud järgmiselt:

„Nõukogu liikmed, juhatuse liikmed ja peadirektor vastutavad äriühingu ees üldnormide alusel neile antud volituste täitmisel ja juhtimisel tehtud vigade eest.

Nõukogu liikmed ja juhatuse liikmed vastutavad solidaarselt nii äriühingu kui ka kolmandate isikute ees kogu kahju eest, mis tuleneb käesoleva seaduse või põhikirja rikkumisest.

Nõukogu liikmed ja juhatuse liikmed vabastatakse vastutusest rikkumiste eest, milles nad ei osalenud, üksnes juhul, kui neile ei saa kohustuse rikkumist omistada ja kui nad on sellistest rikkumistest teatanud nõukogu liikmete puhul esimesel üldkoosolekul ja juhatuse liikmete puhul nõukogu esimesel koosolekul pärast seda, kui nad on sellest teada saanud.“

15 Selle seaduse artiklis 441-10 on ette nähtud:

„Äriühingu majandustegevuse igapäevase juhtimise ja äriühingu esindamise seoses selle juhtimisega võib delegeerida ühele või mitmele nõukogu liikmele, juhatuse liikmele, tegevjuhile ja muule esindajale, olenemata sellest, kas nad on osanikud või mitte ja kas nad tegutsevad üksi või ühiselt.

Nende ametisse nimetamist, ametist vabastamist ja ülesandeid reguleeritakse põhikirjaga või pädevate organite otsustega, ilma et nende igapäevase juhtimisega seotud esindusvolituste piirangutele saaks siiski tugineda kolmandate isikute vastu, isegi kui need piirangud on avaldatud.

Tingimusele, mille kohaselt delegeeritakse igapäevane juhtimine ühele või mitmele isikule, kes tegutsevad üksi või ühiselt, saab tugineda kolmandate isikute vastu 19. detsembri 2002. aasta muudetud seaduse kaubandus- ja äriregistri ning ettevõtjate raamatupidamise ja raamatupidamise aastaaruannete kohta (loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises) I jaotise *Vbis* peatükis ette nähtud tingimustel.

Nõukogu liikmele juhtimise delegeerimine paneb nõukogule kohustuse anda igal aastal korralisele üldkoosolekule aru volitatud isikule makstud töötasudest, rahalistest tasudest ja muudest hüvitistest.

Igapäevaseks juhtimiseks volitatud isiku vastutus selle juhtimise eest määratakse kindlaks volitamise üldnormide alusel.

[...]“.

16 Nimetatud seaduse artiklis 441-11 on sätestatud:

„Põhikirjas võidakse anda nõukogule luba volitada nõukogu delegeerima oma juhtimispädevust juhatusele või tegevdirektorile, ilma et see delegeerimine võiks puudutada äriühingu üldist poliitikat või kõiki neid toiminguid, mis on seaduse muude sätete alusel nõukogu pädevuses. Kui luuakse juhatus või nimetatakse ametisse peadirektor, vastutab nõukogu selle üle järelevalve teostamise eest.

Juhatusse kuulub mitu isikut, olenemata sellest, kas nad on nõukogu liikmed või mitte.

[...]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

17 TP on Luksemburgi õiguse alusel asutatud erinevate aktsiaseltside nõukogu liige ja täidab selle raames erinevaid ülesandeid.

18 Eelotsusetaotlusest nähtub, et TP täpsustatud andmetel seisneb tema tegevus eelkõige asjaomaste äriühingute juhtidelt või esindajatelt aruannete saamises ning strateegiliste ettepanekute, tegevjuhtide valikute, nende äriühingute ja nende tütarettevõtjate raamatupidamisega seotud probleemide ning nendega kaasnevate riskide arutamises. Vajaduse korral osaleb ta nende otsuste väljatöötamises, mida äriühingute esindajad peavad tegema samade äriühingute tütarettevõtjate nõukogude tasandil. Ta osaleb ka äriühingute raamatupidamisaruandeid käsitlevate otsuste ja aktsionäride üldkoosolekutele esitatavate ettepanekute väljatöötamises, riskipoliitikas ja otsuste tegemises strateegia kohta, mida äriühingud peavad järgima. Vastavalt 10. augusti 1915. aasta seaduse artiklitele 441?10 ja 441?11 tagab nende äriühingute igapäevase juhtimise juhatus, millesse kuuluvad tegevjuhid või direktorid, või igapäevase majandustegevuse puudumisel, mil juhatuset vaja ei ole, nõukogu alalised esindajad või nõukogu liikmed.

19 Selle tegevuse tulemusel sai TP asjaomaste äriühingute nõukogu liikmena äriühingute aktsionäride üldkoosolekute otsuse alusel teatud protsendi nende äriühingute teenitud kasumist.

20 Selle tegevuse tõttu sai TP 2019. aasta kohta käibemaksu tasumist puudutava teatise, mille maksuamet väljastas 28. juulil 2020.

21 TP esitas 2. oktoobri 2020. aasta kirjaga maksuhaldurile teatise peale vaide ja väitis, et Luksemburgi õiguse alusel asutatud aktsiaseltsi nõukogu liikme tegevus ei kujuta endast majandustegevust käibemaksuseaduse artikli 4 tähenduses, millega võetakse üle käibemaksudirektiivi artikkel 9, ega anna nõukogu liikmele maksukohustuslase staatust.

22 Maksuhaldur jättis 23. detsembri 2020. aasta otsusega TP vaide rahuldamata põhjendusel, et Luksemburgi õiguse alusel asutatud aktsiaseltsi sellised nõukogu liikmed nagu TP tegelevad iseseisva majandustegevusega ning seetõttu ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse teatud protsent kasumist, mille nad sellise tegevuse käigus saavad.

23 TP esitas 26. jaanuaril 2021 selle otsuse peale kaebuse, milles palus eelotsusetaotluse esitanud kohtul, tribunal d'arrondissement de Luxembourgil (Luxemburgi piirkondlik kohus, Luksemburg), otsus tühistada.

24 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et põhikohtuasja lahendamiseks tuleb tal esiteks kindlaks teha, kas füüsiline isik, kes on Luksemburgi õiguse alusel asutatud aktsiaseltside nõukogu liige, tegeleb käibemaksudirektiivi artikli 9 tähenduses majandustegevusega.

25 Sellega seoses soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas arvestades Euroopa Kohtu praktikat viidatud sättes kasutatud mõiste „majandustegevus“ kohta, vastab niisuguse füüsilise isiku saadud teatud protsent kasumist väärtuselt teenuse saajale osutatavale teenusele ning kas selliselt osutatud teenuse ja saadud tasu vahel on otsene seos.

26 Teiseks, täpsustades, et selline füüsiline isik nagu TP, kes on aktsiaseltside nõukogu liige, ei ole Luksemburgi õiguse kohaselt töandjaga seotud töölepingu või muu õigussuhte kaudu käibemaksudirektiivi artikli 10 tähenduses, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus saada Euroopa Kohtult selgitusi, kas selline isik tegutseb käibemaksudirektiivi artikli 9 tähenduses iseseisvalt.

27 Neil asjaoludel otsustas tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Luxembourg piirkondlik kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas füüsiline isik, kes on Luksemburgi õiguse alusel asutatud aktsiaseltsi nõukogu liige, tegeleb „majandustegevusega“ [käibemaksudirektiivi] artikli 9 tähenduses ja täpsemalt, kas selle isiku saadud teatud protsenti kasumist tuleb käsitada tasuna sellele äriühingule osutatud teenuste eest?

2. Kas füüsiline isik, kes on Luksemburgi õiguse alusel asutatud aktsiaseltsi nõukogu liige, tegutseb [käibemaksudirektiivi] artiklite 9 ja 10 tähenduses „iseseisvalt“?

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

28 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et Luksemburgi õiguse alusel asutatud aktsiaseltsi nõukogu liige tegeleb selle sätte tähenduses majandustegevusega.

29 Esiteks tuleb meenutada, et käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 esimese lõigu kohaselt on „maksukohustuslane“ iga isik, kes mis tahes paigas tegeleb iseseisvalt mis tahes majandustegevusega, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest. Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teises lõigus on mõiste „majandustegevus“ määratletud kui tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandustegevus ning kutsetegevus.

30 Euroopa Kohus on täpsustanud, et tegevuse võib kvalifitseerida majandustegevuseks käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses üksnes siis, kui see vastab mõnele käibemaksudirektiivi artikli 2 lõikes 1 nimetatud tehingutest (vt selle kohta 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika). Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c kohaselt kuulub nende tehingute hulka teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

31 Kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on põhikohtuasja asjaoludele kohaldada liikmesriigi õigusnorme, millega võeti üle käibemaksudirektiivi artikli 9 lõige 1, ning selleks hinnata faktilisi asjaolusid ja anda õiguslik kvalifikatsioon, võib Euroopa Kohus eelotsusetaotlust lahendades esitada täpsustusi, mille eesmärk on suunata seda kohut temapoolsel tõlgendamisel

(22. novembri 2017. aasta kohtuotsus Cussens jt, C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 59 ja seal viidatud kohtupraktika).

32 Kuigi käesoleval juhul ilmneb Euroopa Kohtu käsutuses olevatest toimiku materjalidest, eelkõige TP-le pandud ülesannetest, mida on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 18, et TP osutas teenuseid käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses, on eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekkinud küsimus, kas see teenus on tasuline, ja täpsemalt, kas mitme aktsiaseltsi nõukogu liikme saadud teatud protsent kasumist võib olla käsitatav tasuna neile äriühingutele osutatud teenuste eest.

33 Selles osas tuleb meenutada, et teenuse kvalifitseerimine „tasu eest“ tehinguks eespool viidatud sätte tähenduses eeldab üksnes otsese seose olemasolu selle teenuse ja maksukohustustlase poolt tegelikult saadud tasu vahel. Otsene seos on tuvastatud juhul, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on selline õigussuhe, mille käigus tehakse vastastikku sooritusi, ja teenuse osutaja saadav tasu vastab väärtuselt teenuse saajale osutatavale teenusele (15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

34 Viimati nimetatuga seoses tuleb meenutada, et selleks, et tasu vastaks majanduslikult väärtuselt osutatud teenusele, peab tasu olema osutatud teenusega võrreldes mõistlikus proportsioonis, kuna tasu ei tohi osutatud või osutatavaid teenuseid katta vaid osaliselt nii, et katkeks otsene seos nende teenuste ja tasu vahel (vt selle kohta 2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punkt 49). Asjaolu, et majandustehing tehakse omahinnast kõrgema või madalama hinnaga ja seega turuväärtusest kõrgema või madalama hinnaga, ei oma tähtsust selle tehingu kvalifitseerimisel „tasu eest“ tehinguks. Selline asjaolu ei saa mõjutada otsest seost osutatud või osutatavate teenuste ja saadud või saadava tasu vahel, mille summa on enne kindlaks määratud ja vastab kindlatele kriteeriumidele (vt selle kohta 12. mai 2016. aasta kohtuotsus Geemente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 43).

35 Peale selle võib tasu olla kindlaks määratud järk-järgult nii, kuidas teenuse osutaja tegutseb, tingimusel et kindlaksmääramise viis on ettenähtav ja olemuselt selline, et põhimõtteliselt tagab teenuse osutajale tema osutatavate teenuste eest makse saamise (vt selle kohta 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 44).

36 Lisaks on otsene seos teenuse ja tasu vahel katkenud, kui tasu makstakse täiesti vabatahtlikult ja juhuslikult, mistõttu on selle summat praktiliselt võimatu kindlaks määrata (vt selle kohta 3. märtsi 1994. aasta kohtuotsus Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punkt 19), või kui selle summa suurus on selle kindlaksmääramise asjaolusid arvestades raskesti mõõdetav või ebakindel (vt selle kohta 10. novembri 2016. aasta kohtuotsus Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 35).

37 Käesoleval juhul – isegi kui TP tasustamise kohta puudub kirjalik kokkulepe, mis oleks sõlmitud TP ja aktsiaseltside vahel, mille nõukogu liige ta on – ilmneb Euroopa Kohtu käsutuses oleva toimiku materjalidest, et viimane sai oma tegevuse eest nõukogu liikmena tasu, mis oli ilmselt kas asjaomaste aktsiaseltside kasumist aktsionäride üldkoosolekul määratud protsent või – nagu TP Euroopa Kohtu istungil kinnitas – kindel summa.

38 Otsene seos tasu ja tegevuse vahel näib olevat tõendatud juhul, kui tasu on varem kindlaks määratud kindel summa. Asjaolu, et tasu ei ole kindlaks määratud täpselt määratletud teenuste põhjal, vaid kindlas summas ja aasta kohta, ei mõjuta iseenesest osutatud teenuse ja saadud tasu

vahelist otsest seost (22. veebruaril 2018. aasta kohtuotsus Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, punkt 37, ja 13. juuni 2019. aasta kohtuotsus IO (käibemaks – järelevalvenõukogu liikme tegevus), C-420/18, EU:C:2019:490, punkt 25).

39 Juhul kui TP sai tasu teatud protsendina kasumist, peab eelotsusetaotluse esitanud kohus käesoleva kohtuotsuse punktides 33–36 viidatud kohtupraktikat arvestades kontrollima, kas juhul, kui asjaomane aktsiaselts ei saa kasumit või kasum on väike, võib selle äriühingu aktsionäride üldkoosolek siiski määrata TP-le muude tegurite alusel teatud protsendina kasumist sellise summa, mida võib pidada objektiivselt vastavaks TP osutatud teenusele.

40 Lisaks, mis puudutab asjaolu, et teatud protsendi kasumist määrab asjaomase äriühingu aktsionäride üldkoosolek, ja isegi kui eeldada, et Luksemburgi õiguse kohaselt ei tule aktsionäride üldkoosolekut pidada mitte selle äriühingu organiks, vaid kolmandast isikust organiks või äriühingust eraldiseisvaks üksuseks, siis tuleb meenutada, et selleks, et teenust saaks pidada käibemaksudirektiivi tähenduses „tasu eest“ osutatud teenuseks, ei ole vaja, et tasu teenuse eest oleks saadud otse teenuse saajalt, vaid tasu võib olla saadud ka kolmandalt isikult, nagu nähtub selgelt ka selle direktiivi artikli 73 sõnastusest (vt selle kohta 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).

41 Teiseks tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et teenuse osutamine ei ole piisav, et tuvastada majandustegevuse olemasolu käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses (12. mai 2016. aasta kohtuotsus Geemente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punkt 28), vaid täidetud peavad olema ka muud tingimused.

42 Mõistega „majandustegevus“, mida on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 29, on selle määratluse kohaselt hõlmatud lai kohaldamisala ja antud sellele mõistele objektiivne olemus selles tähenduses, et tegevust käsitletakse iseseisvana, sõltumata selle eesmärkidest või tulemustest. Seega kvalifitseeritakse tegevus üldiselt majandustegevuseks, kui see on kestav ja toimub tasu eest, mille saab tehingu tegija (15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika), mis tähendab, et tasu ise peab olema kestav (vt selle kohta 13. detsembri 2007. aasta kohtuotsus Götz, C-408/06, EU:C:2007:789, punkt 18 ja seal viidatud kohtupraktika; 13. juuni 2019. aasta kohtuotsus IO (käibemaks – järelevalvenõukogu liikme tegevus), C-420/18, EU:C:2019:490, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 55).

43 Selleks et kindlaks teha, kas teenust osutatakse tasu eest selliselt, et kõnealune tegevus tuleb kvalifitseerida majandustegevuseks, tuleb analüüsida kõiki teenuse osutamise tingimusi (15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika).

44 Sellega seoses tuleb meenutada, et asjaomase isiku kõnealuste teenuste osutamise tingimuste ja nende tingimuste võrdlus, millistel seda liiki teenuseid tavaliselt osutatakse, võib kujutada endast ühte meetoditest, mis võimaldab kontrollida, kas asjaomane tegevus kujutab endast majandustegevust (12. mai 2016. aasta kohtuotsus Geemente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika). Asjakohane tegur võib olla ka see, kas tasu suurus määratakse kindlaks kriteeriumide alusel, mis tagavad, et tasu on teenuse osutaja tegevuskulude katmiseks piisav (15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika).

45 Viidatud kohtupraktikat arvestades tuleb asuda seisukohale, et sellise füüsilise isiku nagu TP nimetamine Luksemburgi õiguse alusel asutatud aktsiaseltsi nõukogu liikmeks maksimaalselt kuue aasta pikkuseks ametiajaks, mida on võimalik pikendada, muudab sellise liikme tegevuse kestvaks. Asjaolu, et selline volitus on *ad nutum*, st igal ajal ja ilma põhjenduse tagasivõetav, ning et ka volituse saaja võib sellest igal ajal loobuda, ei saa iseenesest võtta tegevuselt kestvust, kuna see ametiaeg on algusest peale seotud maksimaalselt kuue aasta pikkuse kestusega.

46 See kuue aasta pikkune ametiaeg võib anda tasule, mida makstakse teatud protsendina kasumist, kestvuse (vt selle kohta 13. juuni 2019. aasta kohtuotsus IO (käibemaks – järelevalvenõukogu liikme tegevus), C-420/18, EU:C:2019:490, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika). Kestva laadi säilitamiseks on siiski oluline, et juhul, kui teatud protsent kasumist määratakse asjaomase äriühingu saadud kasumi alusel, oleks teatud protsenti kasumist olnud võimalik määrata ka nõukogu liikmetele nendel majandusaastatel, mil äriühing kasumit ei saanud.

47 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et Luksemburgi õiguse alusel asutatud aktsiaseltsi nõukogu liige tegeleb selle sätte tähenduses majandustegevusega, kui ta osutab sellele äriühingule tasu eest teenust ning kui see tegevus on kestev ja seda osutatakse tasu eest, mille kehtestamise kord on ettenähtav.

Teine küsimus

48 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et Luksemburgi õiguse alusel asutatud aktsiaseltsi nõukogu liige tegutseb selle sätte tähenduses iseseisvalt.

49 Kõigepealt tuleb täpsustada, et Euroopa Kohtu käsutuses oleva toimiku materjalidest nähtub, et TP-l ei olnud mingit otsustavat häält aktsiaseltside nõukogudes, mille liige ta oli, ning ta ei esindanud ega tegelenud ka nende äriühingute majandustegevuse igapäevase juhtimisega 10. augusti 1915. aasta seaduse artikli 441¹⁰ tähenduses ega kuulunud selle seaduse artiklis 441¹¹ nimetatud juhatusse. Nendest asjaoludest lähtudes analüüsibki Euroopa Kohus küsimust, kas niisugune tegevus nagu TP tegevus on sõltumatu või mitte.

50 Samuti tuleb täpsustada, et vastavalt eelotsusetaotluse esitanud kohtu järeldustele ja vaatamata selle kohtu teise küsimuse sõnastusele tuleb seda küsimust hinnata üksnes käibemaksudirektiivi artikli 9, mitte artikli 10 alusel. Nimelt, nagu märkis kohtujurist sisuliselt oma ettepaneku punktides 23 ja 39, on käibemaksudirektiivi artiklis 10 mainitud alluvussuhe üksnes asjakohane kriteerium, et hinnata, kas tegemist on direktiivi artikli 9 lõike 1 kohase iseseisva majandustegevusega.

51 Neid sissejuhatavaid täpsustusi arvestades tuleneb artiklit 9 käsitlevast Euroopa Kohtu praktikast, et selleks, et kindlaks teha, kas isik tegeleb majandustegevusega iseseisvalt, tuleb kontrollida, kas selle tegevuse puhul esineb alluvussuhe (13. juuni 2019. aasta kohtuotsus IO (käibemaks – järelevalvenõukogu liikme tegevus), C-420/18, EU:C:2019:490, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

52 Alluvussuhte olemasolu hindamiseks tuleb kontrollida, kas asjaomane isik tegeleb tegevusega oma nimel, enda arvel ja omal vastutusel ning kas ta kannab oma tegevusega seotud majanduslikku riski. Iseseisva tegevuse tuvastamisel võttis Euroopa Kohus seega arvesse mis tahes hierarhilise alluvussuhte puudumist ning asjaolu, et isik tegutseb enda arvel ja omal vastutusel, et ta korraldab vabalt oma tööülesannete täitmise viisi ja kogub ise rahalisi tasusid, mis moodustavad tema sissetuleku (13. juuni 2019. aasta kohtuotsus IO (käibemaks –

järelevalvenõukogu liikme tegevus), C-420/18, EU:C:2019:490, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

53 Käesoleval juhul on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne kontrollida, kas TP korraldas vabalt oma tööülesannete täitmise viisi ja kogus ise rahalisi tasusid, mis moodustavad tema sissetuleku.

54 Mis puudutab hierarhilise alluvussuhte küsimust, siis kujutab endast asjaolu, et nõukogu liige võib oma nõustamis- ja otsustustegevuse raames nõukogule vabalt esitada ettepanekuid ja anda nõu ning hääletada nõukogus nii, nagu ta seda soovib, kaudset tõendit sellise seose puudumisest. See on nii isegi juhul, kui nõukogu liige peab järgima nõukogu otsuseid, kuna temal lasuvad ülesanded – nagu need, mida on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 18 – ei seisne peamiselt mnende nõukogude otsuste kohaldamises või rakendamises, vaid ettepanekute ja nõuannete esitamises ning koos teiste asjaomaste nõukogu liikmetega nõukogu otsuste väljatöötamises ja vastuvõtmises.

55 Mis puudutab küsimust, kas selline nõukogu liige tegutses oma nimel, enda arvel ja omal vastutusel, siis tuleb eelkõige arvesse võtta riigisiseseid õigusnorme, mis reguleerivad ülesannete jaotust nõukogu liikmete ja asjaomase äriühingu vahel. Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 33 ja 34 sisuliselt märkis, võib asjaolu, et selline vastutuse jagamine toimub analoogselt või võrdväärselt töotaja ja tema tööandja vahelistes suhetes, siinkohal viidata sellele, et sellised nõukogu liikmed ei tegutse omal vastutusel. Sama kehtib ka juhul, kui nende suhtes kohaldatav vastutuse kord on üksnes täiendav vastutuse korrale, mis kehtib äriühingu või nõukogu kui äriühingu organi suhtes.

56 Kui nende kontrollide tulemusel ilmneb, et nõukogu liige ei tegutse omal vastutusel, tuleb samuti järeldada, et isegi kui see isik näib tegutsevat oma nimel, kui ta annab nõukogule nõu või teeb ettepanekuid ja kui ta hääletab, tegutseb ta rohkem nõukogu ja üldisemalt selle äriühingu nimel, mille organ nõukogu on, kuna need nõuanded, ettepanekud ja antud hääled, mis võivad peamiselt kaasa tuua äriühingu vastutuse, peavad olema sõnastatud äriühingu huvides ja arvel.

57 Mis puudutab küsimust, kas Luksemburgi õiguse alusel asutatud aktsiaseltsi nõukogu liige kannab oma tegevusega seotud majanduslikku riski, siis tuleb täpsustada, et nagu nähtub 13. juuni 2019. aasta kohtuotsuse IO (käibemaks – järelevalvenõukogu liikme tegevus) (C-420/18, EU:C:2019:490) punktist 43 ja selles punktis viidatud kohtupraktikast, on majanduslik risk, millele Euroopa Kohus oma praktikas viitab, alati seotud majandusliku riskiga, mida otseselt kannab isik, kelle iseseisvat majandustegevust tuleb hinnata. Seega ei ole asjakohane majanduslik risk, mida kannab äriühing selle nõukogu otsuste tõttu, mille liige kõnealune isik on.

58 Seda täpsustust arvesse võttes tuleb tõdeda, et kui selline isik nagu TP annab oma teadmised ja oskusteabe äriühingu nõukogu käsutusse ning osaleb nõukogus hääletamisel, ei kanna ta omaenda tegevusega seotud majanduslikku riski, sest nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 33 ja 36–38 sisuliselt märkis, peab nõukogu otsuste negatiivsete tagajärgede eest vastutama äriühing ise, kes kannab seega nõukogu liikmete tegevusest tulenevat majanduslikku riski.

59 Selline järeldus kehtib eelkõige siis, kui – nagu põhikohtuasjas – riigisiseseist õiguslikust raamistikust tuleneb, et nõukogu liikmed ei vastuta isiklikult äriühingu kohustuste eest. See kehtib isegi siis, kui nõukogu liikme saadud tasu – mis on teatud protsent kasumist – suurus sõltub äriühingu saadud kasumist. Nimelt ei kanna nõukogu liige mingil juhul kahjumi riski, mis on seotud tema tegevusega nõukogu liikmena, kuna osalust äriühingu kasumis ei saa võrdsustada isikliku kasumi- ja kahjumiriski kandmisega. Eespool viidatud järeldus kehtib seda enam, kui teatud protsendi kasumist määrab aktsionäride üldkoosolek kindlasummalise maksena, mis tasutakse

isegi juhul, kui äriühingul tekib kahjum või kui ta on likvideerimisel.

60 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb teisele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et Luksemburgi õiguse alusel asutatud aktsiaseltsi nõukogu liige ei tegutse selle sätte tähenduses iseseisvalt, kui hoolimata asjaolust, et nõukogu liige korraldab vabalt oma tööülesannete täitmise viisi, kogub ise rahalisi tasusid, mis moodustavad tema sissetuleku, tegutseb enda nimel ja ei ole hierarhilises alluvussuhtes, ei tegutse ta ei enda arvel ega omal vastutusel ega kanna oma tegevusega seotud majanduslikku riski.

Kohtukulud

61 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 9 lõiget 1

tuleb tõlgendada nii, et

Luksemburgi õiguse alusel asutatud aktsiaseltsi nõukogu liige tegeleb selle sätte tähenduses majandustegevusega, kui ta osutab sellele äriühingule tasu eest teenust ning kui see tegevus on kestev ja seda osutatakse tasu eest, mille kehtestamise kord on ettenähtav.

2. Direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 esimest lõiku

tuleb tõlgendada nii, et

Luksemburgi õiguse alusel asutatud aktsiaseltsi nõukogu liige ei tegutse selle sätte tähenduses iseseisvalt, kui hoolimata asjaolust, et nõukogu liige korraldab vabalt oma tööülesannete täitmise viisi, kogub ise rahalisi tasusid, mis moodustavad tema sissetuleku, tegutseb enda nimel ja ei ole hierarhilises alluvussuhtes, ei tegutse ta ei enda arvel ega omal vastutusel ega kanna oma tegevusega seotud majanduslikku riski.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.