

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

21 päivänä joulukuuta 2023 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 9 artikla – Verovelvolliset – Itsenäisesti harjoitettu liiketoiminta – Liiketoiminnan käsite – Itsenäisesti harjoitetun toiminnan käsite – Osakeyhtiön hallituksen jäsenen toiminta

Asiassa C-288/22,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Luxemburgin piirituomioistuin, Luxemburg) on esittänyt 26.4.2022 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 29.4.2022, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

TP

vastaa

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

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Jürimäe sekä tuomarit N. Piçarra, M. Safjan (esittelevä tuomari), N. Jääskinen ja M. Gavalec,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: hallintovirkamies K. Hötzel,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 17.5.2023 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- TP, edustajinaan E. Adam, N. Le Gouvellec ja K. Veranneman, avocates,
- Luxemburgin hallitus, asiamiehinnään A. Germeaux ja T. Schell, avustajanaan F. Lerch, avocate,
- Tšekin hallitus, asiamiehinnään O. Serdula, M. Smolek ja J. Vlášil,
- Euroopan komissio, asiamiehinnään A. Armenia, M. Björkland ja C. Ehrbar,

kuultuaan julkisasiamiehen 13.7.2023 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun

neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 9 ja 10 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat TP ja administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (verohallinto, Luxemburg) ja joka koskee verohallinnon viran puolesta antamaa arvonlisäverotuspäätöstä, joka liittyy TP:n toimintaan useiden Luxemburgin oikeuden mukaan perustettujen osakeyhtiöiden hallituksen jäsenenä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

— —

c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta;

— —”

4 Kyseisen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

””Verovelvollisella” tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

5 Mainitun direktiivin 10 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Edellä 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu edellytys liiketoiminnan harjoittamisesta itsenäisesti sulkee verotuksen ulkopuolelle työntekijät ja muut henkilöt, jos heidän suhteensa työnantajaan perustuu työsopimukseen tai muuhun oikeussuhteeseen, joka työehtojen, vastikkeen ja työnantajavastuun osalta luo työnantajan ja työntekijän välisen suhteen.”

6 Arvonlisäverodirektiivin 24 artiklan 1 kohdan sanamuoto on seuraava:

”Palvelujen suorituksella” tarkoitetaan liiketoimintaa, joka ei ole tavaroiden luovutus.”

7 Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Muiden kuin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.”

Luxemburgin oikeus

8 Arvonlisäverosta 12.2.1979 annetun lain (loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée), sellaisena kuin se on muutettuna (jäljempänä arvonlisäverolaki), 4 §:n 1

momentissa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisena pidetään 2 §:ssä tarkoitetulla tavalla jokaista, joka itsenäisesti ja säännöllisesti harjoittaa missä tahansa mitä tahansa taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

— —”

9 Arvonlisäverolain 5 §:n sanamuoto on seuraava:

”Taloudellisella toiminnalla tarkoitetaan kaikkea sellaista toimintaa, jonka tarkoituksena on tuottaa tuloja, ja erityisesti toimintaa tuottajana, kauppiana tai palveluntarjoajana, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta, vapaiden ammattien harjoittaminen ja kaikki sellainen toiminta, jossa aineellista tai aineetonta omaisuutta hyödynnetään jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

10 Kaupallisista yhtiöistä 10.8.1915 annetun lain (loi du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales), sellaisena kuin se on muutettuna (jäljempänä 10.8.1915 annettu laki), 441-1 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Osakeyhtiöitä hallinnoivat määräaikaiset edustajat, jotka voivat olla osakkaita, jotka voidaan erottaa ja jotka voivat olla työntekijöitä tai toimia ilmaiseksi.”

11 Kyseisen lain 441-2 §:n sanamuoto on seuraava:

”Hallituksen jäseniä on oltava vähintään kolme.

— —

Heidät nimitetään yhtiökokouksen määräämäksi ajanjaksoksi; heidät voidaan kuitenkin ensimmäistä kertaa nimittää yhtiön perustamisasiakirjalla. — —

Heidän toimikautensa on enintään kuusi vuotta; yhtiökokous voi aina erottaa heidät.

— —”

12 Mainitun lain 441-5 §:n sanamuoto on seuraava:

”Hallituksella on toimivalta toteuttaa kaikki toimet, jotka ovat tarpeen tai hyödyllisiä yhtiön tarkoituksen toteuttamiseksi, lukuun ottamatta toimia, jotka lain tai yhtiöjärjestyksen mukaan kuuluvat yhtiökokoukselle. — —

Hallitus edustaa yhtiötä suhteessa kolmansiin osapuoliin sekä tuomioistuimessa joko kantajana tai vastaajana. Haasteet yhtiön puolesta tai sitä vastaan toimitetaan pätevästi ainoastaan yhtiön nimissä.

Edellisissä momenteissa hallitukselle annettuihin toimivaltuuksiin kohdistuviin rajoituksiin, jotka perustuvat joko yhtiöjärjestykseen tai toimivaltaisten elinten päätökseen, ei voida vedota kolmansia osapuolia vastaan, vaikka ne olisi julkaistu.

Yhtiöjärjestyksessä voidaan kuitenkin antaa yhdelle tai useammalle hallituksen jäsenelle valtuudet joko yksin tai yhdessä edustaa yhtiötä oikeustoimissa tai tuomioistuimessa. Tähän määräykseen voidaan vedota kolmansia osapuolia vastaan kauppa- ja yhtiörekisteristä sekä yritysten kirjanpidosta ja tilinpäätöksistä 19.12.2002 annetun lain, sellaisena kuin se on muutettuna, I osaston V bis luvussa säädetyin edellytyksin.

— —”

13 Saman lain 441-8 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Hallituksen jäsenet eivät vastaa henkilökohtaisesti yhtiön sitoumuksista.”

14 Sen 10.8.1915 annetun lain 441-9 §:n sanamuoto on seuraava:

”Hallituksen jäsenet, johtokunnan jäsenet ja toimitusjohtaja vastaavat yhtiölle yleisesti sovellettavan lainsäädännön mukaisesti tehtävänsä täyttämisestä ja hallinnoinnissa tekemistään virheistä.

Hallituksen jäsenet ja johtokunnan jäsenet ovat yhteisvastuussa joko yhtiölle tai kaikille kolmansille osapuolille kaikista vahingoista, jotka johtuvat tämän lain tai yhtiöjärjestyksen säännösten rikkomisesta.

Hallituksen jäsenet ja johtokunnan jäsenet vapautuvat tästä vastuusta niiden rikkomusten osalta, joihin he eivät ole osallistuneet, ainoastaan, jos heidän syykseen ei voida lukea virhettä ja jos he ovat ilmoittaneet näistä rikkomuksista heti seuraavassa yhtiökokouksessa, jos kyse on hallituksen jäsenistä, tai seuraavassa hallituksen kokouksessa sen jälkeen, kun he ovat saaneet rikkomuksista tiedon, jos kyse on johtokunnan jäsenistä.”

15 Kyseisen lain 441-10 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Yhtiön päivittäinen liikkeenjohto ja yhtiön edustaminen siinä voidaan delegoida yhdelle tai useammalle hallituksen jäsenelle, johtajalle, toimitusjohtajalle tai muille toimeksisaajille, jotka voivat olla osakkaita ja jotka toimivat joko yksin tai yhdessä.

Heidän nimittämisestään, erottamisestaan ja valtuuksistaan määrätään yhtiöjärjestyksessä tai toimivaltaisten elinten päätöksellä siten, ettei heille päivittäisen hallinnon tarpeisiin annettuihin edustamivaltuuksiin tehtyihin rajoituksiin voida kuitenkaan vedota kolmansia osapuolia vastaan, vaikka ne olisi julkaistu.

Määräykseen, jonka mukaan päivittäinen hallinto delegoidaan yhdelle tai useammalle henkilölle, jotka toimivat joko yksin tai yhdessä, voidaan vedota kolmansia osapuolia vastaan kauppa- ja yhtiörekisteristä sekä yritysten kirjanpidosta ja tilinpäätöksistä 19.12.2002 annetun lain, sellaisena kuin se on muutettuna, I osaston V bis luvussa säädetyin edellytyksin.

Tehtävien delegoiminen hallituksen jäsenelle velvoittaa hallituksen raportoimaan vuosittain varsinaiselle yhtiökokoukselle mainitulle henkilölle delegaation perusteella myönnettyistä palkoista, palkkioista ja eduista.

Kyseisten henkilöiden vastuu päivittäisessä hallinnossa tämän delegoidun hallinnoimisen vuoksi määräytyy kyseistä tehtävää koskevien yleisten sääntöjen mukaisesti.

— —”

16 Mainitun lain 441-11 §:ssä säädetään seuraavaa:

"Yhtiöjärjestyksessä voidaan valtuuttaa hallitus delegoimaan hallinnointivaltuutensa johtokunnalle tai toimitusjohtajalle, mutta tällainen siirtäminen ei voi koskea yhtiön yleisiä toimintaperiaatteita tai kaikkia hallitukselle lain muiden säännösten nojalla kuuluvia toimia. Jos johtokunta perustetaan tai toimitusjohtaja nimitetään, hallituksen tehtävänä on niiden valvominen.

Johtokunta koostuu useista henkilöistä, jotka voivat olla hallituksen jäseniä.

— —"

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

17 TP on useiden Luxemburgin oikeuden mukaan perustettujen osakeyhtiöiden hallituksen jäsen, ja hän hoitaa tässä tarkoituksessa useita tehtäviä.

18 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että TP:n esittämien täsmennysten mukaan hänen toimintaansa kuuluu muun muassa asianomaisten yhtiöiden johtajien tai edustajien kertomusten vastaanottaminen sekä strategisista ehdotuksista, operatiivisten johtajien valinnoista, näiden yhtiöiden ja niiden tytäryhtiöiden kirjanpitoon liittyvistä ongelmista ja niihin kohdistuvista riskeistä keskusteleminen. TP on tarvittaessa mukana valmistelemassa päätöksiä, jotka kyseisten yhtiöiden edustajien on tehtävä näiden yhtiöiden tytäryhtiöiden hallitusten tasolla. Hän osallistuu myös asianomaisten yhtiöiden tilinpäätöksiä koskevien päätösten ja yhtiökokouksille esitettävien ehdotusten valmisteluun sekä riskipolitiikkaan ja päätöksiin näiden yhtiöiden noudattamasta strategiasta. Mainittujen yhtiöiden päivittäisestä hallinnosta vastaa 10.8.1915 annetun lain 441?10 ja 441-11 §:n mukaisesti johtokunta, jonka jäseniä ovat yhtiöiden toimitusjohtajat ja muut yhtiöiden johtajat, jotka ovat myös hallituksen jäseniä, taikka pysyvät hallitusedustajat tai hallituksen jäsenet, mikäli yhtiöllä ei ole johtokuntaa edellyttävää operatiivista toimintaa.

19 TP sai näistä toiminnoista kyseisten yhtiöiden hallituksen jäsenenä yhtiöiden yhtiökokousten päätöksellä voitto-osuuspalkkiot eli tantieemit näiden yhtiöiden saamasta voitosta.

20 TP sai näiden toimintojen perusteella verohallinnolta viran puolesta 28.9.2020 annetun arvonlisäverotuspäätöksen vuodelle 2019.

21 TP jätti 2.10.2020 päivätyllä kirjeellä verohallinnolle oikaisuvaatimuksen kyseisestä verotuspäätöksestä ja väitti, ettei toiminta Luxemburgin oikeuden mukaan perustetun osakeyhtiön hallituksen jäsenenä ole arvonlisäverolain 4 §:ssä, jolla saatetaan arvonlisäverodirektiivin 9 artikla osaksi kansallista oikeutta, tarkoitettua taloudellista toimintaa eikä tällaista jäsentä pidetä verovelvollisena.

22 Verohallinnon johtaja hylkäsi TP:n oikaisuvaatimuksen 23.12.2020 tekemällään päätöksellä sillä perusteella, että TP:n kaltaiset Luxemburgin oikeuden mukaan perustetun osakeyhtiön hallituksen jäsenet harjoittivat taloudellista toimintaa itsenäisesti eivätkä heidän täten saamansa voitto-osuuspalkkiot tästä syystä jää arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle.

23 TP nosti 26.1.2021 tästä päätöksestä kumoamiskanteen tribunal d'arrondissement de Luxembourgissa (Luxemburgin piirituomioistuin, Luxemburg), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin.

24 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että pääasian ratkaisemiseksi sen on ensinnäkin määritettävä, harjoittaako luonnollinen henkilö, joka on Luxemburgin oikeuden mukaan perustettujen osakeyhtiöiden hallituksen jäsen, arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa tarkoitettua

liiketoimintaa.

25 Tämän vuoksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele, muodostavatko tällaisen luonnollisen henkilön saamat voitto-osuuspalkkiot todellisen vastasuorituksen vastaanottajan saamasta palvelusta, kun otetaan huomioon kyseisessä säännöksessä tarkoitettua liiketoiminnan käsitettä koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, ja onko näin suoritettun palvelun ja saadun vastasuorituksen välillä suora yhteys.

26 Toiseksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää, että TP:n kaltainen luonnollinen henkilö, joka on osakeyhtiöiden hallituksen jäsen, ei ole Luxemburgin oikeuden mukaan sidottu työnantajaan työsopimuksella tai muulla oikeussuhteella arvonlisäverodirektiivin 10 artiklassa tarkoitetulla tavalla, ja haluaa saada unionin tuomioistuimelta selvennystä siihen, harjoittaako tällainen henkilö toimintaansa itsenäisesti arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa tarkoitetulla tavalla.

27 Tribunal d'arrondissement de Luxembourg on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Harjoittaako luonnollinen henkilö, joka on Luxemburgin oikeuden mukaan perustetun osakeyhtiön hallituksen jäsen, [arvonlisäverodirektiivin] 9 artiklassa tarkoitettua liiketoimintaa, ja onko tarkemmin ottaen katsottava, että kyseisen henkilön saamat voitto-osuuspalkkiot eli tantieemit ovat korvaus, joka on vastike palveluista, jotka kyseinen henkilö on suorittanut kyseiselle yhtiölle?

2) Harjoittaako luonnollinen henkilö, joka on Luxemburgin oikeuden mukaan perustetun osakeyhtiön hallituksen jäsen, toimintaansa itsenäisesti [arvonlisäverodirektiivin] 9 ja 10 artiklassa tarkoitetulla tavalla?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

28 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele ensimmäisellä kysymyksellään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että Luxemburgin oikeuden mukaan perustetun osakeyhtiön hallituksen jäsen harjoittaa kyseisessä säännöksessä tarkoitettua liiketoimintaa.

29 Ensimmäiseksi on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan ”verovelvollisella” tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. Liiketoiminnan käsite määritellään arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa siten, että liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava.

30 Unionin tuomioistuin on täsmentänyt, että toimintaa voidaan pitää arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna liiketoimintana ainoastaan, jos se täyttää jonkin tämän direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun liiketoimen tunnusmerkistön (ks. vastaavasti tuomio 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-7846/19, EU:C:2021:277, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa liiketoimena pidetään muun muassa verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamaa vastikkeellista palvelujen suoritusta.

31 Vaikka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on soveltaa kansallisia

säännöksiä, joilla arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohta on saatettu osaksi kansallista oikeutta, pääasian olosuhteisiin ja suorittaa tätä varten tarvittavat tosiseikkoja koskevat arvioinnit ja oikeudelliset luonnehdinnat, unionin tuomioistuin voi ennakkoratkaisupyyntöä käsitellessään tehdä täsmennyksiä ohjatakseen kansallista tuomioistuinta tämän tulkintatehtävässä (tuomio 22.11.2017, Cussens ym., C?251/16, EU:C:2017:881, 59 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32 Nyt käsiteltävässä asiassa on niin, että vaikka unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ja muun muassa TP:lle annetuista tehtävistä, jotka on palautettu mieleen tämän tuomion 18 kohdassa, ilmenee, että TP on suorittanut arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetun palvelujen suorituksen, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii sitä, onko kyseinen suoritus vastikkeellinen, ja tarkemmin sanottuna sitä, voidaanko useiden osakeyhtiöiden hallituksen jäsenen saamia voitto-osuuspalkkioita pitää korvauksena, joka on saatu vastikkeena näille yhtiöille suoritetuista palveluista.

33 Tästä on muistutettava, että palvelujen suorituksen luonnehdinta edellä mainitussa säännöksessä tarkoitetuksi vastikkeelliseksi liiketoimeksi edellyttää ainoastaan, että kyseisen suorituksen ja verovelvollisen todella saaman vastikkeen välillä on suora yhteys. Tällainen suora yhteys muodostuu, kun palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus vastaanottajan saamasta palvelusta (tuomio 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 Viimeksi mainitusta on muistutettava, että jotta korvausta voitaisiin pitää todellisena vastasuorituksena suoritetusta palvelusta, sen on oltava kohtuullisessa suhteessa suoritettuun palveluun nähden siten, ettei sillä saada korvata vain osaa suoritetuista tai suoritettavista palveluista niin, että näiden suoritusten ja vastikkeen välinen välitön yhteys katkeaa (ks. vastaavasti tuomio 2.6.2016, Lajvér, C?263/15, EU:C:2016:392, 49 kohta). Sillä, että liiketoimi suoritetaan omakustannushinnan ylittävään tai alittavaan hintaan ja näin tavanomaisen markkinahinnan ylittävään tai alittavaan hintaan, ei silti ole merkitystä sen kannalta, voidaanko liiketoimi katsoa vastikkeelliseksi. Tällainen seikka ei sellaisenaan heikennä välitöntä yhteyttä suoritettujen tai suoritettavien palvelujen ja sen saadun tai saatavan vastikkeen välillä, jonka suuruus on vahvistettu etukäteen tarkkojen määräytymisperusteiden mukaisesti (ks. vastaavasti tuomio 12.5.2016, Geemente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën, C?520/14, EU:C:2016:334, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, 43 kohta).

35 Lisäksi korvaus voidaan vahvistaa sitä mukaa, kun palveluntarjoaja harjoittaa toimintaansa, kunhan korvauksen vahvistamista koskevat säännöt ovat ennakoitavissa ja niillä voidaan varmistaa, että kyseinen palveluntarjoaja lähtökohtaisesti saa maksun suorittamistaan palveluista (ks. vastaavasti tuomio 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, 44 kohta).

36 Lisäksi suorituksen ja vastikkeen välinen välitön yhteys katkeaa, kun korvaus annetaan täysin vapaaehtoisesti ja sattumanvaraisesti siten, että korvauksen suuruutta on käytännössä mahdotonta määrittää (ks. vastaavasti tuomio 3.3.1994, Tolsma, C?16/93, EU:C:1994:80, 19 kohta), tai kun korvauksen suuruutta on vaikea kvantifioida tai se on epävarma sen määrittämiseen liittyvien olosuhteiden perusteella (ks. vastaavasti tuomio 10.11.2016, Baštová, C?432/15, EU:C:2016:855, 35 kohta).

37 Nyt käsiteltävässä asiassa on niin, että vaikka TP:n ja niiden osakeyhtiöiden, joiden hallituksen jäsen hän on, välillä ei ole tehty kirjallista sopimusta TP:n palkkiosta, unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee, että TP on saanut vastikkeena toiminnastaan hallitusten jäsenenä korvauksen, joka näyttää olleen joko yhtiökokousten myöntämä

voitto-osuuspalkkio kyseisten osakeyhtiöiden saaman voiton perusteella tai kiinteämääräinen summa, kuten TP on unionin tuomioistuimessa pidetyssä istunnossa todennut.

38 Tältä osin palkkion ja toiminnan välisen välittömän yhteyden olemassaolo vaikuttaa toteennäytetyltä siinä tapauksessa, että palkkio maksetaan etukäteen määritettynä kiinteämääräisenä summana. Se, ettei korvausta ole vahvistettu yksilöityjen suoritusten mukaisesti vaan kiinteämääräisesti ja vuosiperusteisesti, ei nimittäin sellaisenaan heikennä välitöntä yhteyttä palvelusuorituksen ja siitä saadun vastikkeen välillä (tuomio 22.2.2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C?182/17, EU:C:2018:91, 37 kohta ja tuomio 13.6.2019, IO (ALV – Hallintoneuvoston jäsenen toiminta), C?420/18, EU:C:2019:490, 25 kohta).

39 Siinä tapauksessa, että TP:n palkkio maksetaan voitto-osuuspalkkiona, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tämän tuomion 33–36 kohdassa mainitun oikeuskäytännön perusteella tarkistettava, voiko siinä tapauksessa, että asianomainen osakeyhtiö ei tuota voittoa tai se saa pienen voiton, mainitun yhtiön yhtiökokous kuitenkin myöntää TP:lle muiden tekijöiden perusteella voitto-osuuspalkkion, jonka määrän voidaan objektiivisesti katsoa vastaavan TP:n tarjoamaa palvelua.

40 Lisäksi siitä seikasta, että asianomaisen yhtiön yhtiökokous on myöntänyt voitto-osuuspalkkiot, on muistutettava, että vaikka oletettaisiin, että Luxemburgin oikeuden mukaan yhtiökokousta ei ole pidettävä tämän yhtiön elimenä vaan ulkopuolisena elimenä tai siitä erotettavissa olevana yksikkönä, sitä varten, että palveluiden suoritus voidaan katsoa arvonlisäverodirektiivissä tarkoitetuksi ”vastikkeelliseksi” suoritukseksi, ei ole tarpeen, että suoritusta koskeva vastike saadaan suoraan sen vastaanottajalta, vaan vastike voidaan saada myös kolmannelta, kuten myös kyseisen direktiivin 73 artiklan sanamuodosta ilmenee selvästi (ks. vastaavasti tuomio 15.4.2021, Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Toiseksi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että tällaisen palvelusuorituksen olemassaolo ei ole riittävä peruste arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun liiketoiminnan toteutukseksi (tuomio 12.5.2016, Geemente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën, C?520/14, EU:C:2016:334, 28 kohta), vaan myös muiden edellytysten on täyttyttävä.

42 Tämän tuomion 29 kohdassa esitetyn liiketoiminnan käsitteen määritelmää tarkasteltaessa havaitaan nimittäin, että tämä käsite on soveltamisalaltaan laaja ja objektiivinen, millä tarkoitetaan sitä, että toimintaa tarkastellaan sellaisenaan sen tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta. Toiminta katsotaan siis yleensä liiketoiminnaksi, jos se on jatkuvaluonteista ja jos se suoritetaan liiketoimen tekijän saamaa vastiketta vastaan (tuomio 15.4.2021, Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), mikä merkitsee sitä, että korvauksen itsessään on oltava jatkuvaluonteista (ks. vastaavasti tuomio 13.12.2007, Götz, C?408/06, EU:C:2007:789, 18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen; tuomio 13.6.2019, IO (ALV – Hallintoneuvoston jäsenen toiminta), C?420/18, EU:C:2019:490, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 15.4.2021, Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, 55 kohta).

43 Sen ratkaisemiseksi, onko palvelua pidettävä siten vastikkeellisesti suoritettuna, että kyseinen toiminta voidaan katsoa liiketoiminnaksi, on arvioitava sen toteuttamiseen liittyviä olosuhteita kokonaisuudessaan (tuomio 15.4.2021, Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44 Tästä on muistutettava, että olosuhteiden, joissa asianomainen suorittaa kyseessä olevia

palveluja, ja olosuhteiden, joissa tämänkaltaisia palveluja tavallisesti suoritetaan, vertailu voi näin ollen olla yksi tapa tutkia, onko kyseessä oleva toiminta liiketoimintaa (tuomio 12.5.2016, Geemente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Merkityksellistä voi myös olla tietää, onko korvauksen taso vahvistettu sellaisten kriteerien mukaisesti, jotka takaavat sen, että korvaus riittää kattamaan palvelun suorittajan toimintakustannukset (tuomio 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

45 Tämän oikeuskäytännön perusteella on katsottava, että TP:n kaltaisen luonnollisen henkilön nimittäminen Luxemburgin oikeuden mukaan perustetun osakeyhtiön hallituksen jäsenen tehtävään enintään kuuden vuoden toimikaudeksi, joka on uusittavissa, antaa tällaisen jäsenen toiminnalle pysyvän luonteen. Se, että tällaisesta toimesta voidaan erottaa ad nutum eli milloin tahansa ilman perusteluja ja että myös sen haltija voi myös milloin tahansa luopua siitä, ei voi sellaisenaan johtaa siihen, että kyseinen toiminta menettää pysyvän luonteensa, koska mainitun toimeksiannon kestoksi on alun perin asetettu enintään kuusi vuotta.

46 Tällainen kuuden vuoden toimikausi voi myös osoittaa voitto-osuuspalkkiona myönnetyn korvauksen jatkuvaluonteisuutta (ks. vastaavasti tuomio 13.6.2019, IO (ALV – Hallintoneuvoston jäsenen toiminta), C-420/18, EU:C:2019:490, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Jatkuvaluonteisuuden säilyttäminen edellyttää kuitenkin, että siinä tapauksessa, että voitto-osuuspalkkiot myönnetään asianomaisen yhtiön tuottamien voittojen perusteella, voitto-osuuspalkkioita voidaan jakaa hallituksen jäsenille myös tilikausina, joina yhtiö ei ole tuottanut voittoja.

47 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että Luxemburgin oikeuden mukaan perustetun osakeyhtiön hallituksen jäsen harjoittaa kyseisessä säännöksessä tarkoitettua liiketoimintaa, jos hän suorittaa tälle yhtiölle vastikkeellisen palvelun ja jos tämä toiminta on jatkuvaluonteista ja sitä harjoitetaan sellaista korvausta vastaan, jonka vahvistamista koskevat säännöt ovat ennakoitavissa.

Toinen kysymys

48 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan ensimmäistä alakohtaa tulkittava siten, että Luxemburgin oikeuden mukaan perustetun osakeyhtiön hallituksen jäsen harjoittaa toimintaansa itsenäisesti kyseisessä säännöksessä tarkoitetulla tavalla.

49 Aluksi on täsmennettävä, että unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee, ettei TP:llä ollut ratkaisevaa ääntä niiden osakeyhtiöiden hallituksissa, joiden jäsen hän oli, eikä hän myöskään vastannut näiden yhtiöiden edustamisesta tai niiden päivittäisestä liikkeenjohdosta 10.8.1915 annetun lain 441-10 §:ssä tarkoitetulla tavalla eikä hän myöskään kuulunut kyseisen lain 441-11 §:ssä tarkoitettuun johtokuntaan. Unionin tuomioistuin tarkastelee siis näiden seikkojen valossa kysymystä siitä, onko TP:n harjoittaman kaltainen toiminta itsenäistä.

50 On myös täsmennettävä, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toteamusten mukaisesti toista kysymystä on arvioitava pelkästään arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan eikä sen 10 artiklan valossa siitä huolimatta, miten kyseinen tuomioistuin on muotoillut mainitun kysymyksen. Kuten julkisasiamies on todennut lähinnä ratkaisuehdotuksensa 23 ja 39 kohdassa, kyseisen direktiivin 10 artiklassa mainittu alisteisuussuhde on nimittäin vain yksi merkityksellinen arviointiperuste arvioitaessa sitä, harjoitetaanko taloudellista toimintaa itsenäisesti mainitun direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla.

51 Näiden alustavien täsmennysten perusteella kyseistä 9 artiklaa koskevasta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, että arvioitaessa sitä, harjoittaako henkilö liiketoimintaa itsenäisesti, on selvitettävä, vallitseeko tätä toimintaa harjoitettaessa alisteisuussuhde (tuomio 13.6.2019, IO (ALV – Hallintoneuvoston jäsenen toiminta), C-420/18, EU:C:2019:490, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

52 Arvioitaessa tämän alisteisuussuhteen olemassaoloa on selvitettävä, harjoittaako kyseinen henkilö toimintaansa omissa nimissään, omaan lukuunsa ja omalla vastuullaan, ja kantaako hän toimintansa harjoittamiseen liittyvän taloudellisen riskin. Todetakseen kyseessä olevan toiminnan harjoittamisen olevan itsenäistä unionin tuomioistuin on ottanut näin ollen huomioon sen, että ei ole minkäänlaista hierarkkista alisteisuussuhdetta ja että kyseinen henkilö toimii omaan lukuunsa ja omalla vastuullaan, järjestää vapaasti työnsä toteuttamistavat ja kantaa itse ne palkkiot, joista hänen ansionsa muodostuvat (tuomio 13.6.2019, IO (ALV – Hallintoneuvoston jäsenen toiminta), C-420/18, EU:C:2019:490, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

53 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa, että TP on vapaasti järjestänyt työnsä toteuttamistavat ja kantanut itse ne palkkiot, joista hänen ansionsa muodostuvat.

54 Hierarkkista alisteisuussuhdetta koskevasta kysymyksestä on todettava, että se, että hallituksen jäsen voi neuvonta- ja neuvottelutoiminnassaan hallituksessa vapaasti esittää tälle haluamansa ehdotukset ja neuvot ja äänestää siinä haluamallaan tavalla, on osoitus siitä, ettei tällaista alisteisuussuhdetta ole. Näin on myös siinä tapauksessa, että kyseisen jäsenen on noudatettava mainitun hallituksen päätöksiä, koska hänelle kuuluvat tämän tuomion 18 kohdassa mieleen palautetun kaltaiset tehtävät eivät pääosin käsitä näiden samojen hallitusten päätösten soveltamista tai täytäntöönpanoa vaan ehdotusten ja neuvojen antamista sekä päätösten laatimista ja tekemistä kyseisten hallitusten muiden jäsenten kanssa.

55 Sen kysymyksen osalta, onko tällainen hallituksen jäsen toiminut omissa nimissään, omaan lukuunsa ja omalla vastuullaan, on erityisesti otettava huomioon kansallisen oikeuden säännöt, jotka koskevat vastuunjakoja hallituksen jäsenten ja asianomaisen yhtiön välillä. Kuten julkisasiamies on todennut lähinnä ratkaisuehdotuksensa 33 ja 34 kohdassa, tältä osin se, että tällainen vastuunjako on olemassa analogisella tai vastaavalla tavalla työntekijän ja hänen työnantajansa välisessä suhteessa, on omiaan osoittamaan, että tällaiset jäsenet eivät toimi omalla vastuullaan. Sama pätee, jos heihin sovellettava vastuujärjestelmä on vain liitännäinen suhteessa vastuujärjestelmään, jota sovelletaan yhtiöön tai hallitukseen tämän elimenä.

56 Jos näiden tarkastusten perusteella kävisi ilmi, että hallituksen jäsen ei toimi omalla vastuullaan, on myös todettava, että vaikka kyseinen henkilö näyttää toimivan omissa nimissään esittäessään neuvoja tai ehdotuksia hallitukselle ja äänestäessään, hän toimii pikemminkin tämän hallituksen ja yleisemmin sen yhtiön lukuun, jonka elin mainittu hallitus on, koska nämä neuvot, ehdotukset ja äänestykset, jotka voivat johtaa ensisijaisesti yhtiön vastuun syntymiseen, on laadittava yhtiön edun mukaisesti ja sen lukuun.

57 Siitä, kantaako Luxemburgin oikeuden mukaan perustetun osakeyhtiön hallituksen jäsen toimintaansa liittyvän taloudellisen riskin, on täsmennettävä, että – kuten 13.6.2019 annetun tuomion IO (ALV – Hallintoneuvoston jäsenen toiminta) (C-420/18, EU:C:2019:490) 43 kohdasta ja tässä kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee – unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössään tarkoittama taloudellinen riski liittyy aina välittömästi sellaisen henkilön kantamaan taloudelliseen riskiin, jonka taloudellisen toiminnan itsenäisyyttä on arvioitava. Näin ollen tällaiselle yhtiölle sen hallituksen, jonka jäsen tällainen henkilö on, päätöksistä aiheutuvalla taloudellisella riskillä ei voi olla merkitystä.

58 Tämän täsmennyksen jälkeen on todettava, että kun TP:n kaltainen henkilö tarjoaa asiantuntemustaan ja osaamistaan yhtiön hallitukselle ja osallistuu hallituksen äänestyksiin, hän ei näytä kantavan omaan toimintaansa liittyvää taloudellista riskiä, koska – kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 33 ja 36–38 kohdassa – yhtiön itsensä on vastattava hallituksen tekemien päätösten kielteisistä seurauksista ja se vastaa siten hallituksen jäsenten toiminnasta aiheutuvasta taloudellisesta riskistä.

59 Tällainen päätelmä on tehtävä erityisesti silloin, kun kansallisesta lainsäädännöstä ilmenee pääasian tapaan, että hallituksen jäsenet eivät vastaa henkilökohtaisesti yhtiön veloista. Näin on silloinkin, kun hallituksen jäsenen voitto-osuuspalkkiona saaman korvauksen määrä riippuu yhtiön saamasta voitosta. Kyseinen jäsen ei nimittäin missään tapauksessa kannata tappioriskiä toiminnastaan hallituksen jäsenenä, koska osuutta yhtiön voitosta ei voida rinnastaa oman voitto- ja tappioriskin kantamiseen. Edellä mainittu päätelmä on tehtävä sitäkin suuremmalla syyllä silloin, kun yhtiökokous jakaa voitto-osuuspalkkiot kiinteämääräisenä summana, joka maksetaan myös siinä tapauksessa, että yhtiölle aiheutuu tappiota tai se asetetaan selvitystilaan.

60 Edellä esitetyn perusteella toiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan ensimmäistä alakohtaa on tulkittava siten, että Luxemburgin oikeuden mukaan perustetun osakeyhtiön hallituksen jäsen ei harjoita toimintaansa itsenäisesti kyseisessä säännöksessä tarkoitettulla tavalla, kun siitä huolimatta, että kyseinen jäsen järjestää vapaasti työnsä toteuttamistavat, hän kantaa itse palkkiot, joista hänen ansionsa muodostuvat, toimii omissa nimissään eikä ole hierarkkisessa alisteisuussuhteessa, hän ei toimi omaan lukuunsa eikä omalla vastuullaan eikä vastaa toimintaansa liittyvästä taloudellisesta riskistä.

Oikeudenkäyntikulut

61 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 9 artiklan 1 kohtaa

on tulkittava siten, että

Luxemburgin oikeuden mukaan perustetun osakeyhtiön hallituksen jäsen harjoittaa kyseisessä säännöksessä tarkoitettua liiketoimintaa, jos hän suorittaa tälle yhtiölle vastikkeellisen palvelun ja jos tämä toiminta on jatkuvaluonteista ja sitä harjoitetaan sellaista korvausta vastaan, jonka vahvistamista koskevat säännöt ovat ennakoitavissa.

2) Direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan ensimmäistä alakohtaa

on tulkittava siten, että

Luxemburgin oikeuden mukaan perustetun osakeyhtiön hallituksen jäsen ei harjoita toimintaansa itsenäisesti kyseisessä säännöksessä tarkoitettulla tavalla, kun siitä huolimatta, että kyseinen jäsen järjestää vapaasti työnsä toteuttamistavat, hän kantaa itse palkkiot, joista hänen ansionsa muodostuvat, toimii omissa nimissään eikä ole hierarkkisessa alisteisuussuhteessa, hän ei toimi omaan lukuunsa eikä omalla vastuullaan eikä vastaa toimintaansa liittyvästä taloudellisesta riskistä.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.