



# Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

13 päivänä kesäkuuta 2019\*

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 9 ja 10 artikla – Verovelvollinen – Itsenäisesti harjoitettava liiketoiminta – Käsite – Säätiön hallintoneuvoston jäsenen toiminta

Asiassa C-420/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Gerechthof 's-Hertogenbosch ('s-Hertogenboschin ylioikeus, Alankomaat) on esittänyt 21.6.2018 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 26.6.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**IO**

vastaan

**Inspecteur van de rijksbelastingdienst,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Arabadjiev sekä tuomarit T. von Danwitz, C. Vajda, P. G. Xuereb ja A. Kumin (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: M. Szpunar,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- IO, edustajanaan J. L. Delleman,
- Alankomaiden hallitus, asiamiehinnään M. Bulterman ja J. M. Hoogveld,
- Ruotsin hallitus, asiamiehinnään A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, J. Lundberg ja H. Eklinder,
- Euroopan komissio, asiamiehinnään J. Jokubauskaitė ja P. Vanden Heede,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

\* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

## 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 vastakkain ovat IO ja Inspecteur van de rijksbelastingdienst (verohallinnon tarkastaja, Alankomaat) ja joka koskee IO:n luokittelemista arvonlisäverovelvolliseksi sillä perusteella, että hän on säätiön hallintoneuvoston jäsen.

### Asiaa koskevat oikeussäännöt

#### *Unionin oikeus*

- 3 Arvonlisäverodirektiivin 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.”

- 4 Kyseisen direktiivin 10 artiklassa säädetään seuraavaa:

”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.”

#### *Alankomaiden oikeus*

- 5 Vuoden 1968 liikevaihtoverolain (Wet op de omzetbelasting 1968) 7 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Elinkeinonharjoittajana pidetään henkilöä, joka harjoittaa itsenäisesti liiketoimintaa.

2. Tässä laissa liiketoiminnalla tarkoitetaan lisäksi:

a) ammattitoimintaa;

– –”

#### **Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymys**

- 6 IO on hallintoneuvoston jäsen säätiössä, jonka pääasiallisena toimintana on pysyvien asuntojen tarjoaminen niitä tarvitseville henkilöille.
- 7 Tämän säätiön säännöissä määrätään, että hallintoneuvosto koostuu vähintään viidestä ja enintään kymmenestä jäsenestä, jota nimitetään neljän vuoden toimikaudeksi. Hallintoneuvoston jäsen ei voi olla henkilö, joka on tehnyt työsopimuksen säätiön kanssa. Kyseisen hallintoneuvoston jäsenet voidaan

pidättää toimestaan tai erottaa vain, mikäli he ovat syllistyneet tehtäviään hoitaessaan laiminlyöntiin, tai muun vakavan syyn perusteella, mainitun hallintoneuvoston päätöksellä, joka on hyväksytty kolmen neljäsosan enemmistöllä annetuista äänistä, jotka edustavat vähintään kolmea neljäsosaa sen jäsenistä, lukuun ottamatta jäsentä tai jäseniä, jotka ovat kyseisen menettelyn kohteena.

- 8 Mainitun säätiön hallintoneuvoston päätösvaltaan kuuluvat erityisesti johtoelimen jäsenten nimittäminen, toimesta pidättäminen ja erottaminen sekä heidän työehtojensa määrittäminen, tämän elimen päätösten täytäntöönpanon lykkääminen, neuvonanto kyseiselle elimelle, vuotuisen tilinpäätöksen vahvistaminen, hallintoneuvoston jäsenten nimittäminen, toimesta pidättäminen ja erottaminen sekä heidän kiinteän palkkionsa määrittäminen.
- 9 Vaikka kyseessä olevaa säätiötä edustaa tuomioistuimenmenettelyissä ja muissa kuin tuomioistuimenmenettelyissä sen johtoeelin, säätiön edustuksesta vastaavat johtoelimen tai sen jäsenen ja tämän säätiön välisessä eturistiriidassa yhdessä hallintoneuvoston puheenjohtaja ja yksi tai useampi hallintoneuvoston jäsen. Lisäksi siinä tapauksessa, että kaikki johtoelimen jäsenet puuttuvat, mainitun säätiön edustuksesta vastaa sen hallintoneuvosto siihen saakka, kunnes uusi johtoeelin on nimitetty.
- 10 Kyseessä olevan säätiön sääntöjen 18 artiklassa määrätään mainitun hallintoneuvoston tehtävistä seuraavaa:

”1. Hallintoneuvoston tehtävänä on valvoa johtoelimen strategiaa ja säätiön sekä siihen liittyvän yrityksen yleistä liikkeenjohtoa. Hallintoneuvoston jäsenet suorittavat tehtävänsä ilman heidän valinnee tahon toimeksiantoa ja yrityksen erityisistä eduista riippumatta. Se avustaa johtoeelintä. Hallintoneuvoston jäsenet toteuttavat tehtäviä hoitaessaan säätiön ja siihen liittyvän yrityksen etuja.

2. Hallintoneuvoston ei tarvitse raportoida toimistaan johtoeelimelle.

3. Hallintoneuvosto raportoi toimistaan ulkoisesti antamalla toimintaansa koskevan selonteon vuosikertomuksessa.

4. Hallintoneuvosto päättää työnsä toteuttamistavoista työjärjestyksessä, joka ei voi sisältää lain tai näiden sääntöjen vastaisia määräyksiä.”

- 11 IO saa toiminnastaan kyseessä olevan säätiön hallintoneuvoston jäsenenä 14 912 euron suuruisen vuosittaisen bruttopalkkion, josta tehdään palkkaa koskeva ennakonpidätys. Hallintoneuvosto on vahvistanut tämän palkkion julkisen sektorin ja osittain julkisen sektorin korkeiden virkamiesten palkkojen standardoinnista annetun lain (Wet Normering Bezoldiging topfunctionarissen publieke en semipublieke sector) säännösten nojalla, ja palkkio ei riipu kyseessä olevan henkilön osallistumisesta kokouksiin eikä tosiasiallisesti suoritettujen työtuntien lukumäärästä.
- 12 IO työskentelee myös kunnallisena virkamiehenä. Hänen toimensa kyseisen hallintoneuvoston jäsenenä ei kuitenkaan koske mitenkään kuntaa, jonka palveluksessa hän työskentelee, joten kyse ei ole mahdollisesta eturistiriidasta.
- 13 IO:hon sovellettiin 1.1.2013 asti Staatssecretaris van Financiënin (valtiovarainministeriön valtiosihteeri, Alankomaat) 5.10.2006 antamaa hyväksymispäätöstä, jonka mukaan IO:n ei katsottu olevan arvonlisäverovelvollinen kyseisen säätiön hallintoneuvoston jäsenyyden perusteella. Tämä päätös kuitenkin peruttiin.
- 14 IO teki hallintoneuvoston jäsenen tehtävänsä hoitaessaan 8.7.2014 arvonlisäveroilmoituksen 1.4.–30.6.2014 väliseltä ajanjaksolta; veron ilmoitettu määrä oli 782 euroa, ja IO maksoi sen. Hän teki kuitenkin 9.7.2014 päivätyllä kirjeellä kyseistä veroa koskevan oikaisuvaatimuksen, joka hylättiin verohallinnon päätöksellä. IO:n kyseisestä päätöksestä nostama kanne hylättiin perusteettomana rechtbank Zeeland-West-Brabantin (Zeeland-West-Brabantin alioikeus, Alankomaat) tuomiolla.

- 15 IO valitti tuomiosta *Gerechtshof 's-Hertogenboschiin*. Kyseinen tuomioistuin täsmentää, että sen käsiteltävänä olevan oikeusriidan osapuolet ovat erimielisiä siitä, onko IO kyseessä olevan hallintoneuvoston jäsenyyden perusteella vuoden 1968 liikevaihtoverolain 7 §:ssä tarkoitettu elinkeinonharjoittaja ja arvonlisäverodirektiivin 9 ja 10 artiklassa tarkoitettu verovelvollinen. Tämän osalta on kiistatonta, että hallintoneuvoston jäsenenä IO osallistuu jatkuvasti elinkeinoelämään ja harjoittaa näin ollen liiketoimintaa. Mainitut osapuolet ovat kuitenkin erimielisiä siitä, harjoitetaanko tätä toimintaa itsenäisesti.
- 16 *Gerechtshof 's-Hertogenboschin* mukaan sen puolesta, että IO ei harjoita liiketoimintaa itsenäisesti, puhuvat erityisesti seuraavat seikat:
- kyseessä olevan säätiön hallintoneuvoston jäsenet nimittää, pidättää toimestaan tai erottaa hallintoneuvosto
  - tämä hallintoneuvosto vahvistaa jäsentensä kiinteän palkkion, joka ei riipu jäsenten osallistumisesta kokouksiin eikä heidän tosiasiallisesti suorittamiensa työtuntien lukumäärästä, ja
  - kyseisen hallintoneuvoston jäsen ei voi harjoittaa hallintoneuvostolle annettuja valtuuksia yksin, joten tämä jäsen ei toimi omissa nimissään, omaan lukuunsa ja omalla vastuullaan vaan tämän hallintoneuvoston lukuun ja sen vastuulla.
- 17 Sitä vastoin kyseisen tuomioistuimen mukaan tällaista toiminnan harjoittamisen puolesta puhuvat erityisesti seuraavat seikat:
- henkilö, joka on tehnyt työsopimuksen kyseessä olevan säätiön kanssa, ei voi toimia hallintoneuvoston jäsenenä
  - vaikka hallintoneuvosto nimittää omat jäsenensä, nimittäminen toteutetaan niin, että kyseessä oleva jäsen ja mainittu säätiö tekevät niiden välisen palvelusopimuksen, ja vain säätiö voi oikeushenkilönä tehdä tällaisen sopimuksen
  - sama säätiö ei voi sopimusta tehtäessä poiketa vapaasti työehtoja ja palkkausta koskevista säännöistä, jotka hallintoneuvosto on antanut, eikä sillä myöskään ole tavanomaiselle työnantajalle kuuluvia tehtäviä
  - kyseessä olevan säätiön hallintoneuvoston jäsenet ovat tässä neuvostossa riippumattomia, ja heidän on suhtauduttava kriittisesti muihin hallintoneuvoston jäseniin sekä tämän säätiön johtoelimeen.
- 18 Kyseinen tuomioistuin toteaa, että mainitun säätiön hallintoneuvoston jäsen on työolojen ja palkkauksen osalta alaisuusasemassa tähän hallintoneuvostoon nähden, vaikka muilta osin tämän jäsenen ja mainitun hallintoneuvoston välillä eikä myöskään hänen ja kyseessä olevan säätiön välillä ole minkäänlaista alisteisuussuhdetta. Tuomioistuin on siis taipuvainen katsomaan, että pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevaa liiketoimintaa ei harjoiteta itsenäisesti ja että näin ollen IO:ta ei voida luokitella verovelvolliseksi.
- 19 Koska *Gerechtshof 's-Hertogenboschilla* on kuitenkin epäilyjä arvonlisäverodirektiivin soveltamisesta, se on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Harjoittaako säätiön hallintoneuvoston jäsen, joka on työ- ja palkkausehtojensa osalta hallintoneuvostoon nähden alaisuusasemassa mutta joka ei muilta osin ole hallintoneuvostoon tai säätiöön nähden alaisuusasemassa, liiketoimintaansa itsenäisesti [arvonlisäverodirektiivin] 9 ja 10 artiklassa tarkoitettulla tavalla?”

## Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

- 20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 9 ja 10 artiklaa tulkittava siten, että pääasian kantajan kaltainen säätiön hallintoneuvoston jäsen harjoittaa liiketoimintaa itsenäisesti näissä säännöksissä tarkoitetulla tavalla ja että hänen on näin ollen katsottava olevan arvonlisäverovelvollinen.
- 21 Tähän kysymykseen vastaamiseksi on huomautettava, että verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka harjoittaa itsenäisesti jotakin arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa mainittua liiketoimintaa ja erityisesti palvelujen tarjoamista. Tässä säännöksessä käytetyillä ilmaisuilla annetaan käsitteelle ”verovelvollinen” laaja määritelmä, jossa korostetaan taloudellisen toiminnan harjoittamisen itsenäisyyttä, eli kaikkia henkilöitä, jotka täyttävät objektiivisesti tässä säännöksessä säädetty edellytykset, on pidettävä arvonlisäverovelvollisina (tuomio 12.10.2016, Nigel ym., C-340/15, EU:C:2016:764, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 22 Tästä arvonlisäverodirektiivin 10 artiklassa täsmennetään, että 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.
- 23 Näin ollen on tutkittava, onko pääasian kantajan harjoittaman kaltaista säätiön hallintoneuvoston jäsenen toimintaa pidettävä liiketoimintana, ja tarvittaessa se, harjoitetaanko tätä toimintaa itsenäisesti.

## *Toiminnan katsominen liiketoiminnaksi*

- 24 Nyt käsiteltävässä asiassa on todettava – mitä pääasian asianosaiset eivät ole kiistäneet –, että kyseessä olevan kaltainen toiminta on katsottava liiketoiminnaksi, koska se on jatkuvaluonteista ja se suoritetaan liiketoimen tekijän saamaa vastiketta vastaan (tuomio 13.6.2018, Polfarmex, C-421/17, EU:C:2018:432, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 25 Pääasian kantaja saa nimittäin kyseisen säätiön hallintoneuvoston jäsenenä toimimisesta 14 912 euron suuruisen vuotuisen bruttopalkkion. Tältä osin on merkityksentöntä se, ettei mainittua korvausta ole vahvistettu yksilöityjen suoritusten mukaisesti vaan kiinteämääräisesti ja vuosiperusteisesti (ks. vastaavasti tuomio 22.2.2018, Nagyszénás Településszolgálatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 26 Lisäksi on todettava, että koska palkkio on vahvistettu ottamalla huomioon julkisen sektorin ja osittain julkisen sektorin korkeiden virkamiesten palkkojen standardoinnista annetussa laissa säädettyt säännöt, olosuhteet, joissa pääasian kantaja suorittaa kyseessä olevan toimen, vastaavat niitä olosuhteita, joissa tämäntyyppiset toimet tavanomaisesti suoritetaan (ks. vastaavasti tuomio 12.5.2016, Geemente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, 29 ja 30 kohta).
- 27 Kuten kyseessä olevan säätiön säännöistä ilmenee, sen hallintoneuvoston jäsenet nimitetään neljän vuoden toimikaudeksi, ja tällainen ajanjakso osoittaa saadun palkkion jatkuvaluonteisuutta (ks. vastaavasti tuomio 2.6.2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, 33 kohta).
- 28 Sitä vastoin ei voida hyväksyä Ruotsin hallituksen kantaa, jonka mukaan se, että hallintoneuvoston jäsen suorittaa vain yhden tai joitakin harvoja toimeksiantoja, ei yksin riitä katsomaan, että kyseessä on toiminta, jota on harjoitettu jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa. Tämän hallituksen mukaan on tältä osin välttämätöntä, että henkilö ryhtyy aktiivisiin toimiin saadakseen suoritetuista palveluista maksettavan palkkion muodossa tuloja ja että toimintaa siis harjoitetaan kaupallisesti.

- 29 Vaikka on totta, että unionin tuomioistuin on katsonut yksityisomaisuudeksi luokiteltujen tonttien myynnin verotuksesta, ettei pelkästään sitä, että omistaja käyttää omistusoikeuttaan, voida sellaisenaan pitää liiketoimintana mutta että asia ei ole näin, kun asianomainen taho on ryhtynyt aktiivisiin toimiin kiinteistöjen markkinoinnissa (ks. vastaavasti tuomio 15.9.2011, *Słaby ym.*, C-180/10 ja C-181/10, EU:C:2011:589, 36–39 kohta ja tuomio 9.7.2015, *Trgovina Prizma*, C-331/14, EU:C:2015:456, 23 ja 24 kohta sekä aktiivisia toimia metsänhoidossa koskeva tuomio 19.7.2012, *Rēdlihs*, C-263/11, EU:C:2012:497, 36 kohta), on todettava, että paitsi että tämä oikeuskäytäntö koskee erityisesti yksityisomaisuudeksi luokiteltujen tonttien myynnin verotusta, siitä ei myöskään missään tapauksessa voida päätellä, että tällaisiin toimiin ryhtyminen olisi edellytys sille, että toimintaa voidaan katsoa harjoitetun jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa ja että se voidaan siis katsoa liiketoiminnaksi.
- 30 Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen säätiön hallintoneuvoston jäsenen toiminnan luokittelusta liiketoiminnaksi ei voida kyseenalaistaa sillä, että tällä henkilöllä on vain yksi toimeksianto, mikäli tämä toiminta on jatkuvaa ja se tapahtuu palkkiota vastaan.
- 31 Lisäksi siitä, että Ruotsin hallitus väittää tässä yhteydessä, että toiminnan, jossa hallintoneuvoston jäsen suorittaa yhden tai joitakin harvoja toimeksiantoja, tavoitteena ei ole palvelusuoritusten jatkuva myynti, on huomautettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan liiketoiminnan käsite on objektiivinen siten, että toimintaa tarkastellaan sellaisenaan sen tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta (tuomio 5.7.2018, *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

### ***Toiminnan itsenäinen harjoittaminen***

- 32 Siitä kysymyksestä, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltaista toimintaa pidettävä itsenäisesti harjoitettavana, on arvioitava ensin se, jääkö pääasian kantajan kaltainen henkilö verotuksen ulkopuolelle arvonlisäverodirektiivin 10 artiklan nojalla työntekijänä tai muuna henkilönä, jonka suhde työnantajaan perustuu työsopimukseen tai muuhun oikeussuhteeseen, joka työehtojen, vastikkeen ja työnantajavastuun osalta luo alisteisuussuhteen.
- 33 Tästä on todettava aluksi, että nyt käsiteltävässä asiassa pääasian kantajan ei voida katsoa olevan työntekijä. Vaikka näet on totta, että hänen palkkiostaan tehdään ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan palkasta tehtävä pidätys, viimeksi mainittu tuomioistuin toteaa, että pääasian asiayhteydessä oikeushenkilön ja oikeushenkilön hallintoneuvoston jäsenen välinen suhde määritellään ”palvelussuhteeksi” lakisääteisen fiktion nojalla, koska tällaisen hallintoneuvoston jäsenen osalta palvelussuhdetta koskevat edellytykset eivät täyty.
- 34 Toiseksi ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan pääasian kantaja ei harjoita toimintaansa työsopimuksen perusteella vaan palvelusopimuksen perusteella.
- 35 Kolmanneksi muun oikeussuhteen, joka työehtojen, vastikkeen ja työnantajavastuun osalta luo alisteisuussuhteen, tutkimisesta on todettava, että ei ole olemassa työehtoja koskevaa alisteisuussuhdetta, koska yhtäältä tällaisen hallintoneuvoston jäsenet eivät ole sidottuja kyseessä olevan säätiön johtoelimen antamiin ohjeisiin erityisesti, kun he päättävät toimintaansa koskevista yksityiskohtaisista säännöistä. Niinpä kyseisen hallintoneuvoston jäsenten oletetaan kohdistavan itsenäistä valvontaa johtoelimen strategiaan ja tämän säätiön yleiseen liikkeenjohtoon, ja tämä valvontatehtävä ei ole yhteensopiva alisteisuussuhteen kanssa.
- 36 Toisaalta ennakkoratkaisupyynnöstä ilmi käyvien tietojen mukaan on niin, että vaikka hallintoneuvosto vahvistaa työnsä toteuttamistavat työjärjestyksessään, tämä hallintoneuvosto ei voi velvoittaa jäseniään noudattamaan sääntöjä siitä, miten kunkin on suoritettava toimeksiantonsa. On nimittäin niin, että näiden samojen tietojen mukaan hallintoneuvoston jäsenet toimivat hallintoneuvostoon nähden riippumattomasti ja heidän on toimittava kriittisesti neuvoston muihin jäseniin nähden.

- 37 Kuitenkaan silloin, kun työehtoja koskevaa alisteisuussuhdetta ei ole, tällaisen hallintoneuvoston jäseniä ei sido muu oikeussuhde, joka luo arvonlisäverodirektiivin 10 artiklassa tarkoitettuja alisteisuussuhteita. Näin ollen seuraavaksi on tarkasteltava tämän direktiivin 9 artiklan valossa kysymystä siitä, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltaista toimintaa pidettävä itsenäisesti harjoitettavana.
- 38 Tämän osalta kyseistä 9 artiklaa koskevasta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, että arvioitaessa, harjoittaako henkilö liiketoimintaa itsenäisesti, on selvitettävä, vallitseeko tätä toimintaa harjoitettaessa alisteisuussuhde (ks. vastaavasti tuomio 29.9.2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, 33 ja 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 39 Arvioitaessa tämän alisteisuussuhteen olemassaoloa on selvitettävä, harjoittaako kyseinen henkilö toimintaansa omissa nimissään, omaan lukuunsa ja omalla vastuullaan, ja kantaako hän toimintansa taloudellisen riskin. Todetakseen kyseessä olevan toiminnan harjoittamisen olevan itsenäistä unionin tuomioistuin on näin ollen ottanut 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 29.9.2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 40 Kuten tämän tuomion 35 ja 36 kohdassa on todettu, säätiön hallintoneuvoston jäsenen, kuten pääasian kantajan, tilanteelle on ominaista hierarkkisen alisteisuussuhteen puuttuminen tämän säätiön johtoelimeen ja hallintoneuvostoon nähden siltä osin kuin on kyse tämän hallintoneuvoston jäsenen toiminnan harjoittamisesta.
- 41 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa kuitenkin, että hoitaessaan kyseessä olevan säätiön hallintoneuvoston jäsenen tehtäviä pääasian kantaja ei toimi omissa nimissään eikä omaan lukuunsa eikä omalla vastuullaan. Kuten tämän säätiön säännöistä ilmenee, tämän hallintoneuvoston jäsenen tehtäviin kuuluu tietyissä tapauksissa säätiön oikeudellinen edustaminen, mikä merkitsee kelpoisuutta tehdä oikeudellisia sitoumuksia säätiön puolesta. Lisäksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää, että mainitun hallintoneuvoston jäsenet eivät voi yksin käyttää hallintoneuvostolle annettuja valtuuksia ja että ne toimivat hallintoneuvoston lukuun ja sen vastuulla. Näin ollen kyseessä olevan säätiön hallintoneuvoston jäsenet eivät ole henkilökohtaisesti vastuussa tämän hallintoneuvoston päätöksistä, jotka on tehty tätä säätiötä laillisesti edustettaessa, eivätkä henkilökohtaisesti vastuussa vahingosta, joka heidän toiminnastaan on aiheutunut kolmannelle, joten he eivät toimi omalla vastuullaan (ks. analogisesti tuomio 25.7.1991, Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, EU:C:1991:332, 15 kohta).
- 42 Lisäksi pääasian kantajan kaltaisen hallintoneuvoston jäsenen tilanteelle – toisin kuin elinkeinonharjoittajan tilanteelle – on ominaista se, että hänen toiminnastaan ei aiheudu minkäänlaista taloudellista riskiä. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan tällainen jäsen nimittäin saa kiinteän palkkion, joka ei riipu hänen osallistumisestaan kokouksiin eikä hänen tosiasiallisesti suorittamiensa työtuntien lukumäärästä. Näin hänellä ei, toisin kuin elinkeinonharjoittajalla, ole merkittävää vaikutusvaltaa tuloihinsa eikä menoihinsa (ks. a contrario tuomio 12.11.2009, komissio v. Espanja, C-154/08, ei julkaistu, EU:C:2009:695, 107 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Lisäksi laiminlyönti, johon tällaisen hallintoneuvoston jäsen syyllistyy tehtäviään hoitaessaan, ei vaikuta suoraan tämän jäsenen palkkioon, koska kyseessä olevan säätiön sääntöjen mukaan tällainen laiminlyönti voi johtaa jäsenen erottamiseen vain erityisen menettelyn noudattamisen jälkeen.
- 43 Henkilön, joka ei kanna tällaista taloudellista riskiä, ei voida katsoa harjoittavan arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa tarkoitettua itsenäistä liiketoimintaa (ks. vastaavasti tuomio 23.3.2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, 35–37 kohta; tuomio 18.10.2007, van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615, 24–26 kohta ja tuomio 24.1.2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 44 Kaiken edellä esitetyn perusteella on esitettyyn kysymykseen vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 9 ja 10 artiklaa on tulkittava siten, että itsenäistä liiketoimintaa ei harjoita sellainen pääasian kantajan kaltainen säätiön hallintoneuvoston jäsen, joka ei tosin ole hierarkkisessa alisteisuussuhteessa tämän säätiön johtoelimeen eikä säätiön hallintoneuvostoon, siltä osin kuin on kyse hänen hallintoneuvoston jäsenen tehtäviensä täyttämistä, mutta joka ei kuitenkaan toimi omissa nimissään eikä omaan lukuunsa eikä omalla vastuullaan vaan toimii tämän hallintoneuvoston lukuun ja vastuulla eikä myöskään kannan toiminnastaan aiheutuvaa taloudellista riskiä, koska hän saa kiinteän palkkion, joka ei riipu hänen osallistumisestaan kokouksiin eikä hänen tosiasiallisesti suorittamiensa työtuntien määrästä.

### Oikeudenkäyntikulut

- 45 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 (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

**Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 9 ja 10 artiklaa on tulkittava siten, että itsenäistä liiketoimintaa ei harjoita sellainen pääasian kantajan kaltainen säätiön hallintoneuvoston jäsen, joka ei tosin ole hierarkkisessa alisteisuussuhteessa tämän säätiön johtoelimeen eikä säätiön hallintoneuvostoon, siltä osin kuin on kyse hänen hallintoneuvoston jäsenen tehtäviensä täyttämistä, mutta joka ei kuitenkaan toimi omissa nimissään eikä omaan lukuunsa eikä omalla vastuullaan vaan toimii tämän hallintoneuvoston lukuun ja vastuulla eikä myöskään kannan toiminnastaan aiheutuvaa taloudellista riskiä, koska hän saa kiinteän palkkion, joka ei riipu hänen osallistumisestaan kokouksiin eikä hänen tosiasiallisesti suorittamiensa työtuntien määrästä.**

Allekirjoitukset