

PRESUDA SUDA (šesto vijeće)

20. lipnja 1991.(\*)

„Tumačenje članka 4. i članka 13. dijela B stavka (d) točke 5. Šeste direktive – Porezni obveznik – Koncept – Djelatnost holding društva”

U predmetu C-60/90,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 177. Ugovora o EEZ-u, koji je uputio *Gerechtshof* (Regionalni žalbeni sud) u Arnhemu, Nizozemska, u postupku koji se vodi pred tim sudom između

**Polysar Investments Netherlands BV**

i

**Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, Arnhem,**

o tumačenju članka 4., članka 13. dijela B stavka (d) točke 5. i članka 17. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL L 145, str. 1.),

SUD (šesto vijeće),

u sastavu: G. F. Mancini, predsjednik vijeća, T. F. O'Higgins, C. N. Kakouris, F. A. Schockweiler i P. J. G. Kapteyn, suci,

nezavisni odvjetnik: W. Van Gerven,

tajnik: J. A. Pompe, zamjenik tajnika,

uzimajući u obzir pisana očitovanja koja su podnijeli:

- za Polysar BV, N. R. Jansen, *Belastingadviseur* (porezni savjetnik),
- za nizozemsku vladu, B. R. Bot, glavni tajnik u Ministarstvu vanjskih poslova, u svojstvu agenta,
- za francusku vladu, Philippe Pouzoulet, zamjenik direktora za pravne poslove, u svojstvu agenta, uz asistenciju Gérauda de Berguesa, glavnog zamjenika tajnika za vanjske poslove, u svojstvu zamjenskog agenta,
- za Komisiju Europskih zajednica, Johannes Foens Buhl, pravni savjetnik, i Berend Jan Drijber, član pravne službe, u svojstvu agenata,

uzimajući u obzir izvještaj za raspravu,

saslušavši usmena očitovanja društva Polysar BV, nizozemske vlade, koju zastupa T. Heukels, u svojstvu agenta, i Komisije, na raspravi održanoj 5. ožujka 1991.,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 24. travnja 1991.

donosi sljedeću

### Presudu

- 1 Odlukom od 30. siječnja 1990., koju je Sud zaprimio 12. ožujka 1990., Gerechthof (Regionalni žalbeni sud) u Arnhemu uputio je Sudu na temelju članka 177. Ugovora o EEZ-u zahtjev za prethodnu odluku o tumačenju članka 4., članka 13. dijela B stavka (d) točke 5. i članka 17. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (u daljnjem tekstu: Šesta direktiva) s ciljem dobivanja definicije pojmova „porezni obveznik” i „pravo na odbitak” u smislu te direktive kada je riječ o holding društvima.
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Polysar Investments Netherlands BV (u daljnjem tekstu: Polysar BV), osnovanog u skladu s nizozemskim pravom, i Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen (inspektor za carine i trošarine) u Arnhemu, a tiče se obavijesti o ispravku poreza na promet upućenoj društvu Polysar BV.
- 3 U skladu s člankom 4. stavcima 1., 2. i 4. Šeste direktive:
  - „1. ‚Poreznim obveznikom’ smatra se svaka osoba koja samostalno obavlja bilo koju gospodarsku aktivnost navedenu u stavku 2. i na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultat te aktivnosti.
  2. Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca i osoba koje pružaju usluge [...] smatraju se ‚gospodarskom aktivnošću’ iz stavka 1. Korištenje materijalnom ili nematerijalnom imovinom radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, također se smatra gospodarskom aktivnošću.
  3. [...]
  4. [...] sve države članice mogu smatrati jedinstvenim poreznim obveznikom osobe koje imaju poslovni nastan na državnom području te države, a koje su, iako pravno samostalne, međusobno usko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama.” [neslužbeni prijevod]
4. U skladu s člankom 13. dijelom B, države članice izuzimaju određene aktivnosti od poreza na dodanu vrijednost, uključujući posebno, na temelju stavka (d) točke 5.:

„transakcije, uključujući ugovaranje, ali ne i upravljanje ili pohranu, dionicama, udjelima u društvima ili udruženjima, obveznicama i ostalim vrijednosnim papirima, isključujući:

– dokumente kojima se utvrđuje vlasništvo nad robom,

– prava ili vrijednosne papire iz članka 5. stavka 3.” [neslužbeni prijevod]

- 5 U skladu s člankom 17. stavkom 3. točkom (c) Šeste direktive, države članice priznaju svakom poreznom obvezniku pravo na odbitak ili povrat poreza na dodanu vrijednost ako se roba i usluge upotrebljavaju u svrhu:

„transakcija koje su izuzete u skladu s člankom 13. dijelom B stavkom (a) i stavkom (d) točkama 1. do 5., ako kupac ima poslovni nastan izvan Zajednice ili ako se te transakcije izravno odnose na robu koja je namijenjena izvozu u državu izvan Zajednice.” [neslužbeni prijevod]

- 6 Iz spisa proizlazi da je društvo Polysar BV dio svjetske grupacije Polysar. Vlasnik je dionica različitih inozemnih društava, svake godine prima dividende i redovito isplaćuje dividende društvu Polysar Holding Ltd, osnovanom u Kanadi, koje drži 100 % kapitala društva Polysar BV. Polysar BV ne bavi se trgovinom. U razdoblju od 1. siječnja 1981. do 31. prosinca 1985. društvo Polysar BV platilo je na temelju različitih usluga koje su mu pružene određen iznos poreza na dodanu vrijednost, koji je kasnije primio kao povrat. Inspektor za carine i trošarine u Arnhemu zauzeo je stav da u skladu sa Šestom direktivom društvo Polysar BV nema pravo na odbitak plaćenog poreza na dodanu vrijednost te mu je ispravio odbitak i utvrdio obvezu plaćanja prethodno primljenog povrata.

- 7 Neuspješno uloživši prigovor protiv obavijesti o ispravku poreza, društvo Polysar BV podnijelo je tužbu pred Gerechthshofom (Regionalni žalbeni sud) u Arnhemu, a taj je sud odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. (a) Mora li se holding društvo koje nema drugih aktivnosti nego se bavi samo držanjem dionica u društvima kćerima smatrati poreznim obveznikom u smislu članaka 4. i 17. Šeste direktive o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet?

(b) Ako ne mora, je li to holding društvo ipak porezni obveznik ako je član i sastavni dio svjetske grupacije poduzeća koja uglavnom prema van nastupa pod jedinstvenim imenom, odnosno imenom grupacije?

2. (a) Ako se holding društvo mora smatrati poreznim obveznikom, jesu li aktivnosti kojima se bavi, kao takve, transakcije u smislu članka 13. dijela B stavka (d) točke 5. Direktive, tako da ih se mora smatrati uslugama koje su izuzete od poreza na promet, a porez na promet koji naplate treće osobe u tom pogledu ne može se odbiti?

(b) Ako je odgovor na drugo pitanje pod (a) potvrđan, mora li odgovor biti drukčiji u slučaju da grupacija poduzeća kojoj pripada to holding društvo pruža, u skladu s kriterijima Zajednice, isključivo usluge koje su oporezive u smislu Šeste direktive?”

- 8 Za potpuniji prikaz činjenica predmeta, tijeka postupka i pisanih očitovanja podnesenih Sudu upućuje se na izvještaj za raspravu. Ti dijelovi spisa u nastavku se spominju ili razmatraju samo u mjeri u kojoj je to potrebno za obrazloženje odluke Suda.

## Prvo pitanje

- 9 Ovo pitanje ima dva dijela. Njime se u biti želi utvrditi, kao prvo, može li se holding društvo koje nema drugih aktivnosti nego se bavi samo držanjem dionica u društvima kćerima klasificirati kao porezni obveznik za potrebe poreza na dodanu vrijednost u smislu članaka 4. i 17. Šeste direktive; a kao drugo, ovisi li ta klasifikacija o tome pripada li to društvo svjetskoj grupaciji koja nastupa pod jedinstvenim imenom.
- 10 Kada je riječ o prvom dijelu pitanja, valja napomenuti da se članak 17. Šeste direktive tiče porijekla i opsega prava na odbitak koje porezni obveznik ostvaruje pod određenim uvjetima. Izraz „porezni obveznik” upotrijebljen u toj odredbi ima značenje koje mu je dodijeljeno člancima 2. i 4. Direktive. Stoga je nužno protumačiti članke 2. i 4.
- 11 Iz članka 2. Šeste direktive, kojim se određuje opseg poreza na dodanu vrijednost, proizlazi da plaćanju poreza na dodanu vrijednost na državnom području države članice podliježu samo aktivnosti gospodarske naravi. Na temelju članka 4. stavka 1., „porezni obveznik” je svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost. Izraz „gospodarske aktivnosti”, kako je definiran člankom 4. stavkom 2., obuhvaća sve aktivnosti proizvođača, trgovaca i osoba koje pružaju usluge, a posebno korištenje materijalnom ili nematerijalnom imovinom radi ostvarivanja prihoda na kontinuiranoj osnovi.
- 12 U skladu s presudom Suda od 4. prosinca 1990., Van Tiem (C-186/89, Zb., str. I-4363.), člankom 4. Šeste direktive porezu na dodanu vrijednost dodjeljuje se vrlo široki opseg; izraz „korištenje” u smislu članka 4. stavka 2. odnosi se, u skladu sa zahtjevima načela prema kojem bi sustav poreza na dodanu vrijednost trebao biti neutralan, na sve transakcije, bez obzira na njihov pravni oblik, u cilju ostvarivanja prihoda od robe o kojoj je riječ na kontinuiranoj osnovi.
- 13 Iz te presude, međutim, ne proizlazi da se obično stjecanje i držanje dionica u društvu smatra gospodarskom aktivnošću u smislu Šeste direktive, na temelju koje se nositelju dodjeljuje status poreznog obveznika. Obično stjecanje financijskih udjela u drugim poduzećima nije korištenje imovinom radi ostvarivanja prihoda na kontinuiranoj osnovi zbog toga što su dividende koje su plod držanja tih udjela jednostavno rezultat vlasništva imovine.
- 14 Drukčija je situacija kada držanje udjela prati izravno ili neizravno uključenje u upravljanje društvima u kojima su udjeli stečeni, ne dovodeći u pitanje prava koje holding društvo ima kao dioničar.
- 15 Što se tiče drugog dijela prvog pitanja, treba naglasiti da holding društvo neće izgubiti status neoporezive osobe zbog činjenice da pripada svjetskoj grupaciji ako je to društvo ograničilo aktivnosti samo na stjecanje financijskih udjela. U skladu s člankom 4. stavkom 4. drugim podstavkom Šeste direktive, osobe koje su, iako pravno samostalne, međusobno usko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama mogu se smatrati jedinstvenim poreznim obveznikom samo ako imaju poslovni nastan na državnom području jedne te iste države članice.

- 16 U skladu s tim, činjenica da holding društvo pripada svjetskoj grupaciji koja uglavnom nastupa pod jedinstvenim imenom ne uzima se u obzir pri klasificiranju tog društva kao poreznog obveznika za potrebe poreza na dodanu vrijednost.
- 17 Stoga na prvo pitanje valja odgovoriti da članak 4. Šeste direktive treba tumačiti na način da holding društvo čija je jedina svrha stjecati udjele u drugim poduzećima i koje se ne uključuje ni izravno ni neizravno u upravljanje tim poduzećima, ne dovodeći u pitanje njegova prava kao dioničara, nema status poreznog obveznika za potrebe poreza na dodanu vrijednost te stoga nema pravo na odbitak poreza na temelju članka 17. Šeste direktive. Činjenica da to holding društvo pripada svjetskoj grupaciji koja nastupa pod jedinstvenim imenom ne uzima se u obzir pri klasificiranju tog društva kao poreznog obveznika za potrebe poreza na dodanu vrijednost.

### **Drugo pitanje**

- 18 S obzirom na odgovor na prvo pitanje, drugo je pitanje bespredmetno.

### **Troškovi**

- 19 Troškovi podnošenja očitovanja Suda koje su imale francuska vlada, nizozemska vlada i Komisija Europskih zajednica ne nadoknađuju se. Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka.

Slijedom navedenog,

SUD (šesto vijeće),

odlučujući o pitanjima koja mu je Gerechthof (Regionalni žalbeni sud) u Arnhemu uputio odlukom od 30. siječnja 1990., odlučuje:

**Članak 4. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje treba tumačiti na način da holding društvo čija je jedina svrha stjecati udjele u drugim poduzećima i koje se ne uključuje ni izravno ni neizravno u upravljanje tim poduzećima, ne dovodeći u pitanje njegova prava kao dioničara, nema status poreznog obveznika za potrebe poreza na dodanu vrijednost te stoga nema pravo na odbitak poreza na temelju članka 17. Šeste direktive. Činjenica da to holding društvo pripada svjetskoj grupaciji koja nastupa pod jedinstvenim imenom ne uzima se u obzir pri klasificiranju tog društva kao poreznog obveznika za potrebe poreza na dodanu vrijednost.**

[Potpisi]

---

\*Jezik postupka: nizozemski.