ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)
της 20ής Ιουνίου 1991 *

Στην υπόθεση C-60/90,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Gerechtshof te Arnhem (Κάτω Χώρες) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογή του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Polysar Investements Netherlands BV

και

Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen te Arnhem,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 4, του άρθρου 13, μέρος Β, στοιχείο δ, περίπτωση 5, και του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους G. F. Mancini, πρόεδρο τμήματος, T. F. O'Higgins, K. N. Κακούρη, F. A. Schockweiler, P. J. G. Kapteyn, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: W. Van Gerven
γραμματέας: J. A. Pompe, βοηθός γραμματέας,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Polysar BV, εκπροσωπούμενη από τον N. R. Jansen, φοροτεχνικό σύμβουλο·

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

— η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. R. Bot, γενικό γραμματέα του Υπουργείου Εσωτερικών,

— η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Philippe Pouzoulet, υποδιευθυντή νομικών υποθέσεων, επικουρούμενο από τον Géraud de Bergues, κύριο βοηθό γραμματέα Εξωτερικών Υποθέσεων, ως αναπληρωτή·

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Johannes Føns Buhl, νομικό σύμβουλο της Επιτροπής, και τον Berend Jan Drijber, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση για την επ' ακροατηρίου συζήτηση,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Polysar BV, της Κυβερνήσεως των Κάτω Χωρών, εκπροσωπούμενης από τον M. T. Heukels, και της Επιτροπής, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 5ης Μαρτίου 1991,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 24ης Απριλίου 1991,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με απόφαση της 30ής Ιανουαρίου 1990, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 12 Μαρτίου 1990, το Gerechtshof te Arnhem υπέβαλε, κατ' εφαρμογή του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, ορισμένα προδικαστικά ερωτήματα σχετικά με την ερμηνεία των άρθρων 4, 13, μέρος Β, στοιχείο δ, περίπτωση 5, και του άρθρου 17 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία), προκειμένου να του παρασχεθούν διευκρινίσεις ως προς τις έννοιες του υποκειμένου στον φόρο και του δικαιώματος εκπτώσεως, κατά την οδηγία αυτή, σε σχέση με τις εταιρίες holding.

2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας ολλανδικού δικαίου Polysar Investements Netherlands BV (στο εξής: Polysar BV) και του επιθεωρητού δασμών και ειδικών φόρων καταναλώσεως του Άρνεμ σχετικά με μία διορθωτική πράξη επιβολής φόρου κύκλου εργασιών προς την εταιρία Polysar BV.

3 Κατά το άρθρο 4, παράγραφοι 1, 2 και 4, της έκτης οδηγίας:

« 1) Θεωρείται ως " υποκείμενος στον φόρο " οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκομένου σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής.

2) Οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες (...) Ως οικονομική δραστηριότης θεωρείται επίσης η εκμετάλλευση ενσωμάτου ή αΰλου αγαθού, προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρος.

3) (...)

4) (...) κάθε κράτος μέλος έχει την ευχέρεια να θεωρεί ως ένα υποκείμενο στον φόρο τα εγκατεστημένα στο εσωτερικό της χώρας πρόσωπα, τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής απόψεως, συνδέονται όμως στενά από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως. »

4 Σύμφωνα με το άρθρο 13, μέρος Β, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) ορισμένες δραστηριότητες, μεταξύ των οποίων δυνάμει ιδίως του στοιχείου δ, περίπτωση 5, αυτού του άρθρου,

« 5) Τις εργασίες, περιλαμβανομένης και της διαπραγματεύσεως, αλλ' εξαιρέσει της φυλάξεως και της διαχειρίσεως, οι οποίες αφορούν μετοχές και μερίδια εταιριών ή ενώσεων, ομολογίες και λοιπούς τίτλους, αλλ' εξαιρέσει:

— τίτλων αντιπροσωπευόντων εμπορεύματα·

— δικαιωμάτων ή τίτλων αναφερομένων στο άρθρο 5, παράγραφος 3. »

5 Κατά τις διατάξεις του άρθρου 17, παράγραφος 3, στοιχείο γ, της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη χορηγούν σε κάθε υποκείμενο στον φόρο την έκπτωση ή επιστροφή του ΦΠΑ στο μέτρο που τα αγαθά αυτά και οι υπηρεσίες αυτές χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση

« πράξεών του που απαλλάσσονται κατά το άρθρο 13, υπό Β, περιπτώσεις α και δ, υποπεριπτώσεις 1 έως 5, όταν ο λήπτης είναι εγκατεστημένος εκτός της Κοινότητος ή όταν οι πράξεις αυτές συνδέονται άμεσα με αγαθά προοριζόμενα να εξαχθούν σε χώρα εκτός της Κοινότητος ».

6 Από τη δικογραφία προκύπτει ότι η Polysar BV αποτελεί μέρος του επί παγκοσμίου επιπέδου ομίλου Polysar. Έχει μερίδια σε διάφορες αλλοδαπές εταιρίες, εισπράττει κάθε χρόνο μερίσματα και καταβάλλει τακτικά μερίσματα στην εταιρία Polysar Holding Ltd, εδρεύουσα στον Καναδά, η οποία κατέχει το 100 % του εταιρικού της κεφαλαίου. Η Polysar BV δεν ασκεί εμπορική δραστηριότητα. Η Polysar BV κατέβαλε, για την περίοδο μεταξύ 1ης Ιανουαρίου 1981 και 31ης Δεκεμβρίου 1985, για διάφορες υπηρεσίες που της είχαν παρασχεθεί ορισμένο ποσό ως ΦΠΑ το οποίο και πέτυχε να της επιστραφεί. Ο επιθεωρητής δασμών και ειδικών φόρων καταναλώσεως, αμφισβητώντας ότι η Polysar BV είχε, βάσει της έκτης οδηγίας, δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος ΦΠΑ, εξέδωσε διορθωτική πράξη περί αποδόσεως του ποσού αυτού.

7 Αφού άσκησε χωρίς επιτυχία ένσταση κατά της διορθωτικής πράξεως, η Polysar BV προσέφυγε ενώπιον του Gerechtshof te Arnhem, το οποίο αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

« 1) α) Πρέπει μια εταιρία holding, που δεν ασκεί άλλες δραστηριότητες εκτός από αυτές που συνδέονται με την κατοχή μετοχών σε θυγατρικές εταιρίες, να θεωρείται ως υποκειμένη στον φόρο κατά την έννοια των άρθρων 4 και 17 της έκτης οδηγίας περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών;

β) Αν δοθεί αρνητική απάντηση στο ανωτέρω ερώτημα, υφίσταται υπαγωγή στον φόρο, αν η εταιρία holding αποτελεί τμήμα και είναι αναπόσπαστο μέλος ενός επί παγκοσμίου επιπέδου ομίλου, ο οποίος συνήθως εμφανίζεται προς τα έξω με μία επωνυμία, την επωνυμία του ομίλου;

2) α) Αν μία εταιρία holding πρέπει να θεωρηθεί ως υποκείμενη στον φόρο, αποτελούν οι δραστηριότητες που ασκεί υπό την ιδιότητά της αυτή πράξεις κατά την έννοια του άρθρου 13, μέρος Β, στοιχείο δ, περίπτωση 5, της ανωτέρω

οδηγίας, οπότε πρέπει να θεωρηθούν ως υπηρεσίες απαλλασσόμενες του φόρου κύκλου εργασιών και έτσι δεν μπορεί να εκπέσει ο σχετικός φόρος κύκλου εργασιών τον οποίο χρέωσαν τρίτοι.

β) Αν στο ερώτημα 2, σημείο α, δοθεί καταφατική απάντηση, πρέπει η απάντηση να είναι διαφορετική αν ο όμιλος, στον οποίο ανήκει η εταιρία holding, παρέχει υπό την ιδιότητά του αυτή, σύμφωνα με τα κριτήρια της ΕΟΚ, αποκλειστικά φορολογούμενες υπηρεσίες κατά την έννοια της ανωτέρω έκτης οδηγίας; »

8 Στην έκθεση για την επ' ακροατηρίου συζήτηση εκτίθενται διεξοδικώς τα πραγματικά περιστατικά, η εξέλιξη της διαδικασίας, καθώς και οι γραπτές παρατηρήσεις που κατατέθηκαν στο Δικαστήριο. Τα στοιχεία αυτά της δικογραφίας δεν επαναλαμβάνονται πιο κάτω παρά μόνο καθόσον απαιτείται για τη συλλογιστική του Δικαστηρίου.

Επί του πρώτου ερωτήματος

9 Το ερώτημα αυτό αποτελείται από δύο σκέλη. Πρόκειται κατ' ουσίαν αφενός μεν για το αν μία εταιρία holding, που δεν ασκεί άλλες δραστηριότητες από αυτές που συνδέονται με την κατοχή μετοχών σε θυγατρικές, μπορεί να χαρακτηρισθεί ως υποκειμένη στον ΦΠΑ κατά την έννοια των άρθρων 4 και 17 της έκτης οδηγίας, αφετέρου δε, για το αν ο χαρακτηρισμός αυτός εξαρτάται από το ότι η εταιρία αυτή ανήκει σ' έναν επί παγκοσμίου επιπέδου όμιλο, ο οποίος εμφανίζεται προς τα έξω με μία μόνο επωνυμία.

10 Προκειμένου για το πρώτο σκέλος, πρέπει να τονισθεί εξ αρχής ότι το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας αφορά τη γένεση και την έκταση του δικαιώματος εκπτώσεως που απολαύει υπό ορισμένες προϋποθέσεις ο υποκείμενος στον ΦΠΑ. Ο όρος « υποκείμενος στον φόρο » χρησιμοποιείται στη διάταξη αυτή υπό την έννοια των άρθρων 2 και 4 της ίδιας οδηγίας. Κατά συνέπεια, πρέπει να ερμηνευθούν τα εν λόγω άρθρα 2 και 4.

11 Πρέπει να υπομνησθεί στη συνέχεια ότι από το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, το οποίο καθορίζει το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, συνάγεται ότι στο εσωτερικό του κράτους

μέλους υπόκεινται σ' αυτόν τον φόρο μόνο οι δραστηριότητες που έχουν οικονομικό χαρακτήρα. Δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 1, θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο, μία από αυτές τις οικονομικές δραστηριότητες. Ως « οικονομικές δραστηριότητες » ορίζονται στο άρθρο 4, παράγραφος 2, όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, ιδίως δε οι πράξεις που συνίστανται στην εκμετάλλευση ενσωμάτου ή αΰλου αγαθού προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.

12 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, ιδίως δε την απόφαση της 4ης Δεκεμβρίου 1990, C-186/89, Van Tiem (Συλλογή 1990, σ. I-4363), το άρθρο 4 της έκτης οδηγίας παρέχει εξαιρετικά ευρύ πεδίο εφαρμογής στον ΦΠΑ. Στην απόφαση αυτή το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι η έννοια της « εκμεταλλεύσεως », κατά την παράγραφο 2 του εν λόγω άρθρου, αναφέρεται, σύμφωνα με τις απαιτήσεις της αρχής της ουδετερότητας του συστήματος ΦΠΑ, σε όλες τις πράξεις, όποια και αν είναι η νομική τους μορφή, που αποσκοπούν στην άντληση από το οικείο αγαθό εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.

13 Εντούτοις, από τη νομολογία αυτή δεν προκύπτει ότι η απόκτηση και μόνο της κατοχής απλώς εταιρικών μεριδίων πρέπει να θεωρείται ως οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της έκτης οδηγίας, που παρέχει σ' αυτόν ο οποίος προβαίνει σ' αυτή την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο. Πράγματι, η απλή οικονομική συμμετοχή σε άλλες επιχειρήσεις δεν αποτελεί εκμετάλλευση αγαθού προς σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρα, επειδή το ενδεχόμενο μέρισμα, καρπός αυτής της συμμετοχής, απορρέει απλώς από την κυριότητα επί του αγαθού.

14 Η κατάσταση διαφέρει όταν η συμμετοχή συνοδεύεται με άμεση ή έμμεση ανάμιξη στη διαχείριση των εταιριών όπου πραγματοποιείται η συμμετοχή, με την επιφύλαξη των δικαιωμάτων που έχει ο συμμετέχων υπό την ιδιότητά του ως μετόχου ή εταίρου.

15 Όσον αφορά το δεύτερο σκέλος του πρώτου ερωτήματος, πρέπει να τονισθεί ότι το γεγονός ότι μία εταιρία holding ανήκει σ' έναν επί παγκοσμίου επιπέδου όμιλο δεν του αφαιρεί την ιδιότητά του τού μη υποκειμένου στον ΦΠΑ, όταν αυτή η εταιρία

holding περιορίζει τη δραστηριότητά της σε πράξεις απλώς χρηματοοικονομικής συμμετοχής. Πράγματι, κατά το άρθρο 4, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, μπορούν να θεωρηθούν ως ένας μόνο υποκείμενος στον φόρο μόνο τα πρόσωπα που είναι ανεξάρτητα από νομικής απόψεως αλλά συνδέονται στενώς μεταξύ τους από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως, όταν είναι εγκατεστημένα στο έδαφος ενός και του αυτού κράτους μέλους.

16 Επομένως, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η συμμετοχή μιας εταιρίας holding σε έναν επί παγκοσμίου επιπέδου όμιλο, ο οποίος εμφανίζεται γενικώς προς τα έξω με μία μόνο επωνυμία, δεν μπορεί να λαμβάνεται υπόψη για τον χαρακτηρισμό της εταιρίας αυτής ως υποκειμένης στον ΦΠΑ.

17 Κατά συνέπεια, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 4 της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι δεν έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ, και επομένως δεν έχει δικαίωμα εκπτώσεως κατά το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας, μία εταιρία holding της οποίας το μοναδικό αντικείμενο είναι η συμμετοχή σε άλλες επιχειρήσεις, χωρίς η εταιρία αυτή να αναμιγνύεται έμμεσα ή άμεσα στη διαχείριση αυτών των επιχειρήσεων, με την επιφύλαξη των δικαιωμάτων που έχει η εν λόγω εταιρία holding υπό την ιδιότητά της ως μετόχου ή εταίρου. Η συμμετοχή της εταιρίας holding σε έναν επί παγκοσμίου επιπέδου όμιλο, ο οποίος εμφανίζεται προς τα έξω με μία μόνον επωνυμία, δεν μπορεί να λαμβάνεται υπόψη για τον χαρακτηρισμό της εταιρίας ως υποκείμενης στον ΦΠΑ.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

18 Ενόψει της απαντήσεως που δόθηκε στο πρώτο ερώτημα, το δεύτερο ερώτημα κατέστη άνευ αντικειμένου.

Επί των δικαστικών εξόδων

19 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Γαλλική και η Ολλανδική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, οι οποίες κατέθεσαν παρατηρήσεις στο

Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται ν' αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε το Gerechtshof te Arnhem, με απόφαση της 30ής Ιανουαρίου 1990, αποφαίνεται:

Το άρθρο 4 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, έχει την έννοια ότι δεν έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ, και επομένως δεν έχει δικαίωμα εκπτώσεως κατά το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας, μία εταιρία holding της οποίας το μοναδικό αντικείμενο είναι η συμμετοχή σε άλλες επιχειρήσεις, χωρίς η εταιρία αυτή να αναμιγνύεται έμμεσα ή άμεσα στη διαχείριση αυτών των επιχειρήσεων, με την επιφύλαξη των δικαιωμάτων που έχει η εν λόγω εταιρία holding υπό την ιδιότητά της ως μετόχου ή εταίρου. Η συμμετοχή της εταιρίας holding σε έναν επί παγκοσμίου επιπέδου όμιλο, ο οποίος εμφανίζεται προς τα έξω με μία μόνον επωνυμία, δεν μπορεί να λαμβάνεται υπόψη για τον χαρακτηρισμό της εταιρίας ως υποκείμενης στον ΦΠΑ.

Mancini O'Higgins

Κακούρης Schockweiler Kapteyn

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 20 Ιουνίου 1991.

Ο Γραμματέας

J.-G. Giraud

Ο Πρόεδρος του έκτου τμήματος

G. F. Mancini