

EUROOPA KOHTU OTSUS

20. juuni 1991*

Kohtuasjas C-60/90,

mille esemeks on Euroopa Kohtule EMÜ asutamislepingu artikli 177 alusel esitatud Gerechthofi te Arnhemi taotlus, millega soovitakse saada nimetatud kohtus pooleli olevas vaidluses järgmiste poolte vahel:

Polysar Investments Netherlands BV

ja

Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen te Arnhem,

eelotsust nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/288/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1) artikli 4, artikli 13 B osa punkti d alapunkti 5 ja artikli 17 tõlgendamise kohta,

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: koja esimees G. F. Mancini, kohtunikud T. F. O'Higgins, C. N. Kakouris, F. A. Schockweiler ja P. J. G. Kapteyn,

kohtujurist: W. Van Gerven,

kohtusekretär: kohtusekretäri asetäitja J. A. Pompe,

võttes arvesse kirjalikke märkusi, mida esitasid:

- Polysar BV, esindaja: N. R. Jansen, Belastingadviseur,

- Madalmaade valitsus, esindaja: välisministeeriumi peasekretär M. B. R. Bot,,

- Prantsusmaa valitsus, esindaja: õigusküsimuste osakonnajuhataja Philippe Pouzoulet, keda abistas kaasesindajana sekretäri asetäitja välisküsimustes Géraud de Bergues,

- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: komisjoni õigusnõunik Johannes Foens Buhl, ja õigustalituse ametnik Berend Jan Drijber,

arvestades kohtuistungiga ettekannet,

* Kohtumenetluse keel: hollandi.

kuulanud 5. märtsi 1991. aasta kohtuistungil ära Polysar BV, Madalmaade valitsuse, keda esindas T. Heukels, ja komisjoni suulised märkused,

kuulanud 24. aprilli 1991. aasta kohtuistungil ära kohtujuristi arvamuse,

on teinud järgmise

otsuse

Põhjendused

1. 30. jaanuari 1990. aasta otsusega, mis saabus Euroopa Kohtusse sama aasta 12. märtsil, esitas Gerechthof te Arnhem EMÜ asutamislepingu artikli 177 alusel mitu eelotsuseküsimust nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/288/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1, edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 4, artikli 13 B osa punkti d alapunkti 5 ja artikli 17 tõlgendamise kohta, et täpsustada kõnealuses direktiivis kasutatavaid maksukohustuslase ja mahaarvamisõiguse mõisteid seoses valdusettevõtjatega.

2. Need küsimused kerkisid Madalmaades asutatud äriühingu Polysar Investments Netherlands BV (edaspidi „Polysar BV“) ning Arnhemi tolli- ja aktsiisiinspektori vahelises kohtuvaidluses, mis puudutas Polysar BVle väljastatud käibemaksu ümberarvutamise teadet.

3. Kuuenda direktiivi artikli 4 lõigetes 1, 2 ja 4 on sätestatud:

„1) „Maksukohustuslane“ on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

2) Lõikes 1 nimetatud majandustegevus on tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamine ja põllumajandus ning vabakutseline tegevus. Majandustegevuseks loetakse ka materiaalse või immateriaalse vara kasutamine kestva tulu saamise eesmärgil.

3) ...

4) ... võib iga liikmesriik riigi territooriumil asuvaid isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu tihedalt üksteisega seotud, käsitada ühe maksukohustuslasena.“

4. Artikli 13 B osa kohaselt kohaldavad liikmesriigid käibemaksuvabastust teatavate tegevuste puhul, mille hulka kuuluvad kõnealuse artikli punkti d alapunkti 5 kohaselt:

„5. tehingud, sh vahendamine, v.a haldamise ja hoidmisega seotud, mis on seotud aktsiate ja osadega, osalusega äriühingutes ja ühendustes, võlakirjadega ning teiste väärtpaberitega, v.a:

- dokumendid, mis tõendavad omandiõigust kaubale;
- artikli 5 lõikes 3 osutatud õigused või väärtpaberid.“

5. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkti c kohaselt annavad liikmesriigid kõikidele maksukohustuslastele õiguse käibemaks maha arvata või tagasi saada, kui kaupa ja teenust kasutatakse „seoses mis tahes tehinguga, mis on maksust vabastatud artikli 13 B osa punkti a ja punkti d alapunktide 1–5 kohaselt, kui klient asub väljaspool ühendust või kui nimetatud tehingud on vahetult seotud väljaspool ühendust asuvasse riiki eksportimiseks ettenähtud kaubaga“.

6. Kohtuasja toimikust nähtub, et Polysar BV kuulub ülemaailmsesse kontserni Polysar. Tal on osalus mitmetes välismaa äriühingutes, ta saab igal aastal dividende ja maksab dividende Kanadas asutatud äriühingule Polysar Holding Ltd, kellele kuulub 100% Polysar BV kapitalist. Polysar BV ei tegele kaubandustegevusega. Ajavahemikul 1. jaanuarist 1981 kuni 31. detsembrini 1985 tasus Polysar BV teatavatelt talle osutatud teenustelt käibemaksu, mis talle tagastati. Arnhemi tolli- ja aktsiisiinspektor leidis, et Polysar BVI ei ole kuuenda direktiivi alusel õigust käibemaksu mahaarvamiseks ning andis selle summa sissenõudmiseks välja käibemaksu ümberarvutamise teate.

7. Pärast ebaõnnestunud katset kõnealuse maksekorralduse vaidlustamiseks vaidemenetluses, esitas Polysar BV hagi Gerechthof te Arnhemile, kes otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuseküsimused:

„1) a) Kas valdusettevõtjat, millel ei ole muud majandustegevust peale tütarettevõtjate aktsiate hoidmise, tuleb käsitleda maksukohustuslasena kuuenda direktiivi käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta, artiklite 4 ja 17 tähenduses?

b) Kui vastus eelmisele küsimusele on eitav, siis kas maksukohustuslasega on siiski tegu juhul, kui valdusettevõtja on üheks lüliks ülemaailmses kontsernis, mis väljaspool kontserni kasutab ühist kontserni nime?

2) a) Kui valdusettevõtjat tuleb käsitleda maksukohustuslasena, siis kas tema tegevuse näol on tegemist ülalmainitud direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunktis 5 nimetatud tehingutega, mis tähendab, et neid tuleb käsitleda käibemaksust vabastatutena ning et nendelt tehingutelt kolmandate isikute esitatud arvete alusel tasutud käibemaksu ei ole võimalik maha arvata?

b) Juhul kui punktis 2 a esitatud küsimusele antav vastus on jaatav, siis kas see vastus oleks teistsugune, kui kontsern, millesse valdusettevõtja kuulub, tegeleks ühenduse kriteeriumide mõistes ainult ülalmainitud kuuenda direktiivi kohaselt maksustatavate teenuste osutamisega?“

8. Kohtuasja faktilised asjaolud, menetluskäik ja poolte argumendid on üksikasjalikult esitatud kohtuistungis ettekandes. Järgnevalt kajastatakse neid ainult määral, mis on vajalik kohtuotsuse põhjenduste seisukohast.

Esimene küsimus

9. Küsimus koosneb kahest osast. Esimeses osas on sisuliselt küsitud seda, kas valdusettevõtjat, millel ei ole muud majandustegevust peale tätarettevõtjate aktsiate hoidmise, tuleb käsitleda maksukohustuslasena kuuenda direktiivi artiklite 4 ja 17 tähenduses, ja teises osas seda, kas see sellise ettevõtja maksukohustuslasena käsitlemine sõltub sellest, kas valdusettevõtja kuulub ühtset nime kasutavasse kontserni.

10. Esimese osa puhul tuleb kõigepealt märkida, et kuuenda direktiivi artikkel 17 käsitleb käibemaksukohustuslase suhtes teatavatel tingimustel kohaldatava käibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimist ja ulatust. Mõistet „maksukohustuslane“ kasutatakse selles sättes sama direktiivi artiklite 2 ja 4 tähenduses. Seetõttu tuleb tõlgendada kõnealuseid artikleid 2 ja 4.

11. Järgnevalt tuleb märkida, et kuuenda direktiivi artiklist 2, milles määratakse kindlaks käibemaksu kohaldamisala, tuleneb, et liikmesriigi-siseselt maksustatakse käibemaksuga ainult majandusliku iseloomuga tegevust. Artikli 4 lõike 1 kohaselt käsitletakse maksukohustuslasena isikut, kes teostab iseseisvalt mainitud majandustegevust. Mõiste „majandustegevus“ on määratletud artikli 4 lõikes 2 ja see hõlmab tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevust, seejuures ka materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.

12. Euroopa Kohtu praktika kohaselt, mis kajastub eeskätt 4. detsembril 1990. aastal kohtuasjas C-186/89: Van Tiem (EKL, lk I-4363) tehtud otsuses, annab kuuenda direktiivi artikkel 4 käibemaksule väga laia kohaldamisala. Nimetatud otsuses täpsustas Euroopa Kohus, et mõiste „kasutamine“ kõnealuse artikli lõike 2 tähenduses hõlmab käibemaksusüsteemi neutraalse maksustamise põhimõttest lähtudes kõiki tehinguid, mille abil saadakse kõnealusest varast kestvat tulu, sõltumata nende õiguslikust vormist.

13. Viidatud kohtupraktikast ei tulene siiski, et lihtne osaluse omandamine ja omamine oleks käsitletavad majandustegevusena kuuenda direktiivi tähenduses ja nõuaks nende toimingute teostaja käsitlemist maksukohustuslasena. Lihtne osaluse omamine teistes ettevõtetes ei ole vara kasutamine kestva tulu saamise eesmärgil, sest võimalikke dividende saadakse pelgalt selle vara omamise tõttu.

14. Olukord on erinev, osalusega kaasneb otsene või kaudne sekkumine selle ettevõtte juhtimisse, mille osalust omatakse, välja arvatud kui see toimub nende õiguste alusel, mis osaluse omanikul on oma aktsionäri- või osanikustaatust tulenevalt.

15. Esimese küsimuse teise osa kohta tuleb märkida, et valdusettevõtja kuulumine ülemaailmsesse kontserni ei muuda teda käibemaksukohustuslaseks, kui kõnealuse valdusettevõtja tegevus piirdub lihtsalt osaluste omamisega. Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 kohaselt võib ühe maksukohustuslasena käsitleda ainult sama liikmesriigi territooriumil asuvaid isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu tihedalt üksteisega seotud.

16. Seetõttu tuleb asuda seisukohale, et otsustades, kas valdusettevõtja on käibemaksukohustuslane või mitte, ei tule arvestada asjaoluga, et valdusettevõtja kuulub ühist nime kasutavasse ülemaailmsesse kontserni.

17. Seetõttu tuleb esimesele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artiklit 4 tuleb tõlgendada nii, et valdusettevõtja, mille ainukeseks tegevusalaks on osaluse omamine teistes ettevõtetes, ilma et see valdusettevõtja seejuures sekkuks nende ettevõtete juhtimisse muul viisil kui nende õiguste alusel, mis tal on oma aktsionäri- või osanikustaatus tõttu, ei ole käibemaksukohustuslane ning tal ei ole seega sama direktiivi artikli 17 kohast mahaarvamisoigust. Otsustades, kas valdusettevõtja on käibemaksukohustuslane või mitte, ei tule arvestada asjaoluga, et see valdusettevõtja kuulub ühist nime kasutavasse ülemaailmsesse kontserni.

Teine küsimus

18. Seoses esimesele küsimusele antud vastusega on teine küsimus muutunud ainetuks.

Kohtukulud

19. Euroopa Kohtule oma märkused esitanud Prantsusmaa ja Madalmaade valitsuse ning Euroopa Ühenduste Komisjoni kulusid ei hüvitata. Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus riiklikus kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse nimetatud kohus.

Esitatud põhjendustest lähtudes

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

vastuseks Gerichtshof te Arnheimi 30. jaanuari 1990. aasta otsusega Euroopa Kohtule esitatud küsimusele, otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ (kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas) artiklit 4 tuleb tõlgendada nii, et valdusettevõtja, mille ainukeseks tegevusalaks on osaluse omamine teistes ettevõtetes, ilma et see valdusettevõtja seejuures sekkuks nende ettevõtete juhtimisse muul viisil kui nende õiguste alusel, mis tal on oma aktsionäri- või osanikustaatus tõttu, ei ole käibemaksukohustuslane ning tal ei ole seega sama direktiivi artikli 17 kohast mahaarvamisoigust. Otsustades, kas valdusettevõtja on käibemaksukohustuslane või mitte, ei tule arvestada asjaoluga, et see valdusettevõtja kuulub ühtset nime kasutavasse ülemaailmsesse kontserni.

Mancini

O'Higgins

Kakouris

Schockweiler

Kapteyn

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 20. juunil 1991. aastal Luxembourgis.

Kohtusekretär

J.-G. Giraud

Kuuenda koja esimees

G. P. Mancini