

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (шести състав)

12 април 1994 година*

„Дружества - Право на установяване - Дискриминационно данъчно облагане”

По дело C-1/93

с предмет преюдициално запитване, отправено до Съда, съгласно член 177 от Договора за ЕИО от страна на Hoge Raad der Nederlanden по производството, висящо пред този съд между

Halliburton Services BV

и

Staatssecretaris van Financiën

относно тълкуването на член 7 и членове 52 - 58 от Договора за ЕИО,

СЪДЪТ (шести състав),

в състав: г-н G.F. Mancini, председател на състав, г-н M. Diez de Velasco (докладчик), г-н C.N. Kakouris, г-н F.A. Schockweiler и г-н P.J.G. Kapteyn, съдии,

генерален адвокат: г-н C.O. Lenz,

секретар: г-жа L. Hewlett, администратор,

предвид писмените становища, представени:

- за нидерландското правителство - от г-н A. Bos, правен съветник, в качеството на представител,

- за Комисията на Европейските общности - от г-н A. Caeiro, правен съветник, и г-н B. Smulders, член на правната служба, в качеството на представители,

предвид изложеното в доклада за съдебното заседание,

след като изслуша становищата на Halliburton Services BV, представлявани от г-н B. van Wijck и г-н D. van Unnik, данъчни съветници; на нидерландското правителство, представлявано от г-н J.W. de Zwaan, заместник правен съветник, в качеството на представител; и на Комисията на Европейските общности, представени в съдебното заседание от 20 януари 1994 г.,

* Език на производството: нидерландски.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 10 февруари 1994 г.,

постанови настоящото

Решение

1. С решение от 23 декември 1992 г., получено в Съда на 4 януари 1992 г., Hoge Raad der Nederlanden (Върховният съд на Нидерландия, наричан по-нататък „Hoge Raad”) е отнесъл до Съда, на основание член 177 от Договора за ЕИО един преюдициален въпрос относно тълкуването на член 7 и член 52 - 58 от Договора за ЕИО.

2. Въпросът е бил повдигнат в хода на производството между Halliburton Services BV, дружество, регистрирано по нидерландското законодателство и установено в Хага, и Staatssecretaris van Financiën (наричана по-нататък „данъчната администрация”) във връзка с условията за освобождаване, предвидени по отношение на данъчното облагане на сделки с недвижимо имущество в Wet op Belastingen van Rechtsverkeer (Закона за данъчното облагане на правните сделки, оттук нататък наричан „закона”) от 24 декември 1970 г. и Uitvoeringsbesluit Belastingen van Rechtsverkeer (Правилник за прилагане на Закона за данъчното облагане на правните сделки, наричан по-нататък „правилник за прилагане”) от 21 юни 1971 г.

3 Halliburton е международна групировка, в която дружеството майка, Halliburton Inc., е установено в Съединените американски щати. То притежава всички дялове в своето германско дъщерно дружество (Halliburton Co. Germany GmbH) и в нидерландското дъщерно дружество (Halliburton Services BV). Последното е учредено като частно („затворено”) дружество с ограничена отговорност („besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid”) по нидерландското право.

4. Като част от реорганизацията на дейностите на групировката Halliburton Group в Европа, германското дъщерно дружество е прехвърлило и продало на нидерландското дъщерно дружество с нотариално заверен документ от 22 декември 1986 г. своето постоянно установяване в Нидерландия, което включва недвижимо имущество, разположено в Emmen и оценена на 3 178 926 HFL.

5. В Нидерландия прехвърлянето на недвижимо имущество се облага с данък върху правните сделки. Въпреки това, първият параграф на член 15, з) от закона предвижда освобождаване на сделки, които се извършват „като част от вътрешно преустройство на публични дружества с ограничена отговорност и частни дружества с ограничена отговорност”.

6. По силата на член 5 от правилника за прилагане, въпросното освобождаване се ограничава до прехвърляне между публични дружества с ограничена отговорност и частни дружества с ограничена отговорност, принадлежащи към групировка, в която дружеството майка също така е учредено в една от тези две правни форми. От представените пред Съда документи е видно обаче, че Hoge Raad вече е решил, че според принципа на недискриминация, предвиден в двустранния договор за данъчното облагане между Нидерландия и Съединените американски щати, Halliburton Services не може да бъде лишено от правото на освобождаване на основание на това, че

дружеството майка на групировката Halliburton е учредено съгласно законодателството на Съединените щати.

7. Като е преценила, че прехвърлянето на недвижимо имущество, извършено между германското и нидерландското дружество не може да попадне в обхвата на посоченото по-горе изключение, нидерландската данъчна администрация е изисквала плащане на данъка върху правните сделки от Halliburton Services BV.

8. С решение от 11 декември 1990 г. *Gerechtshof te 's-Gravenhage*, е отхвърлил иска, заведен от това дружество на основание на това, че прехвърлителят, Halliburton Co. Germany GmbH, не е дружество, регистрирано по нидерландското законодателство по смисъла на член 5, параграф 4 от правилника за прилагане и следователно въпросната сделка не отговаря на условията за освобождаване.

9. Дружеството ищец е обжалвало пред Hoge Raad, като твърди, по-специално, че посочените по-горе условия за освобождаване са дискриминационни въз основа на националността, което е в нарушение на разпоредбите на Договора.

10. Тъй като Hoge Raad е имал съмнения относно съвместимостта на закона и правилника за прилагане с член 7 и членове 52 - 58 от Договора, той е решил да спре производството и да отнесе следния преюдициален въпрос до Съда:

„Когато държава-членка облага с данък прехвърляне на недвижимо имущество в тази държава или вещни права, свързани с нея и позволява освобождаване, когато сделката е част от вътрешно преустройство - вж. членове 2 и 15, параграф 1, буква з) от *Wet op Belastingen van Rechtsverkeer* (Закон за данъчното облагане на правните сделки) във връзка с член 5 (*Uitvoeringsbesluit van Rechtsverkeer*, в редакцията от 1986 г.) - дали е съвместимо с член 7 от Договора за създаване на Европейска икономическа общност, във връзка с членове 52 -58 включително, освобождаването да се прилага, ако прехвърлителят е дружество, регистрирано по законодателството на тази държава-членка - в настоящия случай „naamloze vennootschap” или „besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid” (публично или частно дружество с ограничена отговорност) - но не и ако това е подобно дружество, регистрирано по законодателството на друга държава-членка и установено в нея - в настоящия случай „Gesellschaft mit beschränkter Haftung”?”.

11. Като предварително уточнение, следва да бъде отбелязано, че нито националният съд, нито страните по главното производство са оспорили факта, че с изключение на условието относно закона, регламентиращ учредяването на въпросните дружества, въпросното прехвърляне отговаря на всички условия за освобождаване, предвидени в закона и правилника за прилагане. Следователно е видно, че ако дружествата, участващи в прехвърлянето на постоянното установяване в Нидерландия са били учредени като публични или частни дружества по нидерландското законодателство, прехвърлянето на недвижимата собственост, извършено като част от преустройството на групировката Halliburton Group би отговаряло на въпросните условия за освобождаване.

12. По отношение на член 7 от Договора първо следва да се има предвид (вж. Решението от 30 май 1989 г. по дело Комисията срещу Гърция (305/87 г., *Recueil*, стр. 1461, точка 13), че той се прилага независимо само към положения, регламентирани от

правото на Общността, по отношение на които Договорът не предвижда специална забрана за дискриминация. Установено е (вж. Решението от 14 януари по дело Комисията срещу Италия (63/86 г., Recueil, стр. 29, точка 12), че член 52 по същество е предназначен да приложи принципа на равното третиране, въплътен в член 7, в областта на дейностите на самостоятелно заетите лица. Следователно последната разпоредба е неприложима в настоящия случай.

13. В резултат на това е видно, че със своя въпрос националният съд пита по същество, дали членове 52 и 58 от Договора забраняват на държава-членка да предоставя освобождаване от данъчно облагане на придобиването на недвижимо имущество, разположено на нейна територия или на вещни права по отношение на такава собственост като част от вътрешно преустройство, само в случай че собствеността се придобива от дружество, учредено по нейното собствено законодателство, но не и когато се придобива от подобно дружество, учредено по законодателството на друга държава-членка.

14. В това отношение, първо следва да се има предвид, че свободата на установяване, която се предоставя по силата на член 52 на граждани на държава членка и която им дава правото да започнат и да осъществяват дейност в качеството на самостоятелно заети лица при същите условия, като тези предвидени в законодателството на държавата-членка по мястото на установяване за нейните собствени граждани, включва по силата на член 58 от Договора на дружества, учредени в съответствие със законодателството на държава-членка и имащи седалище, централна администрация или основно място на извършване на стопанската дейност в Общността, правото да извършват стопанска дейност във въпросната държава-членка чрез клон или представителство.

15. Освен това, Съдът е постановил (вж. Решението от 13 юли 1993 г. по дело The Queen срещу Inland Revenue Commissioners, *ex parte* Commerzbank C-330/91, Recueil, стр. I-4017, точка 14), че правилата относно равенството на третирането забраняват не само откритата дискриминация на основание на националността или, по отношение на дружество, на неговото седалище, но също така и всички форми на прикрита дискриминация, които чрез прилагане на други разграничителни критерии водят на практика до същия резултат.

16. На последно място, следва да се има предвид, че съгласно установената практика на Съда (вж., по-специално Решението от 28 април 1977 г., по дело Thieffry срещу Conseil de l'Ordre des Avocats à la Cour de Paris (71/76 г., Recueil, стр. 765), че от края на преходния период член 52 от Договора е пряко приложим независимо от липсата в конкретната област на директиви, предвидени в член 54, параграф 2 и член 57, параграф 1 от Договора.

17. При тези обстоятелства следва да бъде отбелязано, че въпросната данъчна норма ограничава освобождаването от данъка върху сделките, свързани с недвижимо имущество, само до сделки между дружества, регистрирани по нидерландското законодателство, учредени като публични или частни дружества с ограничена отговорност по законодателството на тази държава, като изключва дружествата, учредени в равностойни форми по законодателствата на други държави-членки.

18. Правителството на Нидерландия счита, че подобно законодателство не е дискриминационно, понеже лицето, задължено да плати данъка не е германското дружество, а нидерландското дружество. Тъй като хипотезата е изцяло вътрешна за нидерландската правна система, тя не попада в обхвата на правото на Общността.

19. В това отношение следва да бъде отбелязано, че плащането на данък върху продажбата на недвижимо имущество представлява тежест, която прави условията на продажба на собствеността по тежки и по такъв начин има последици върху положението на прехвърлителя. В случай като настоящия, продавачът е в явно по-неблагоприятно положение отколкото, ако беше избрал формата на публично или частно дружество с ограничена отговорност вместо тази на постоянно установяване на стопанската си дейност в Нидерландия.

20. Въпреки че разликата в третирането има само косвено отражение върху положението на дружествата, установени по законодателството на други държави-членки, тя представлява дискриминация на основание на националността, забранена от член 52 от Договора.

21. Нидерландското правителство твърди, че ограничението на освобождаването на дружествата, учредени по националното законодателство, е необходимо, понеже компетентната данъчна администрация не е в състояние да проверява дали правните форми на дружествата, учредени в другите държави-членки са равностойни на тези на публичните и частните дружества с ограничена отговорност по смисъла на съответното национално законодателство.

22. Този аргумент не може да бъде приет. Информацията, отнасяща се до характеристиките на формите, в които дружествата могат да бъдат учредявани в другите държави-членки, може да бъде получена за целите на прилагането на данъка върху правните сделки в резултат на системата, предвидена с Директива 77/799/ЕИО на Съвета от 19 декември 1977 г. относно взаимопомощта между компетентните органи на държавите-членки в областта на прякото данъчно облагане (ОВ L 336, 1977 г., стр. 15), изменена с Директива 79/1070/ЕИО на Съвета от 6 декември 1979 г. (ОВ, L 331, 1979 г., стр. 8) и Директива 92/12/ЕИО на Съвета от 25 февруари 1992 г. (ОВ L 76, 1992 г., стр. 1). Съгласно член 1, параграф 2 от тази директива, системата за обмен на информация се прилага към данъци върху прехвърлянето на движимо и недвижимо имущество. В допълнение към това, член 1, параграф 1 предвижда, че тази система е свързана с всяка информация, която може да позволи на компетентните органи на държавите-членки да правят правилна оценка на данъците, посочени в директивата.

23. Следователно отговорът на въпроса, повдигнат от националния съд следва да бъде, че членове 52 и 58 от Договора забраняват законодателство на държава-членка да ограничава освобождаването от данък върху сделки, свързани с недвижимо имущество, който нормално е дължим в случай на прехвърляне или на продажби, които се осъществяват във връзка с преустройство в рамките на групировка предприятия, само до случаите, в които дружеството, отговарящо на условията за освобождаване, придобива недвижимо имущество от дружество, учредено по националното законодателство, но отказва да предостави такова освобождаване, когато прехвърлителят е дружество, учредено по законодателството на друга държава-членка.

По съдебните разноси

24. Разноските, направени от нидерландското правителство и от Комисията на Европейските общности, които представиха становища пред Съда, не подлежат на възстановяване. С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред препращащата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноси.

По изложените съображения,

Съдът (шести състав),

като се произнася по въпроса, отправен от Hoge Raad der Nederlanden с решение от 23 декември 1992 г., реши:

Членове 52 и 58 от Договора забраняват законодателство на държава-членка да ограничава освобождаването от данък върху сделки, свързани с недвижимо имущество, който нормално е дължим в случай на прехвърляне или на продажби, които се осъществяват във връзка с преустройство в рамките на групировка предприятия, само до случаите, в които дружеството, отговарящо на условията за освобождаване, придобива недвижимо имущество от дружество, учредено по националното законодателство, но отказва да предостави такова освобождаване, когато прехвърлителят е дружество, учредено по законодателството на друга държава-членка.