

PRESUDA SUDA (šesto vijeće)

12. travnja 1994.(*)

„Trgovačka društva – Pravo poslovnog nastana – Diskriminirajuće oporezivanje”

U predmetu C-1/93,

povodom zahtjeva na prethodnu odluku, na temelju članka 177. Ugovora o EEZ-u, koji je uputio Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske) u sporu koji se vodi pred tim sudom između

Halliburton Services BV

i

Staatssecretaris van Financiën,

o tumačenju članaka 7. i 52. do 58. Ugovora o EEZ-u,

SUD (šesto vijeće),

u sastavu: G. F. Mancini, predsjednik vijeća, M. Diez de Velasco (izvjestitelj), C. N. Kakouris, F. A. Schockweiler i P. J. G. Kapteyn, suci,

nezavisni odvjetnik: C. O. Lenz,

tajnik: L. Hewlett, administratorica,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za nizozemsku vladu, A. Bos, pravni savjetnik, u svojstvu agenta,
- za Komisiju Europskih zajednica, A. Caeiro, pravni savjetnik, i B. Smulders, član pravne službe, u svojstvu agenata,

uzimajući u obzir izvještaj za raspravu,

saslušavši usmena očitovanja Halliburton Services BV, društva koje zastupaju B. van Wijck i D. van Unnik, porezni savjetnici, te nizozemske vlade, koju zastupa J. W. de Zwaan, zamjenik pravnog savjetnika, u svojstvu agenta, i Komisije europskih zajednica, na raspravi održanoj 20. siječnja 1994.,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 10. veljače 1994.,

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Presudom od 23. prosinca 1992., koju je Sud zaprimio 4. siječnja 1993., Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske) (u dalnjem tekstu: Hoge Raad, Vrhovni sud) uputio je, na temelju članka 177. Ugovora o EEZ-u, pitanje koje se odnosi na tumačenje članaka 7. i 52. do 58. navedenog Ugovora.
- 2 Pitanje je postavljeno u okviru spora između trgovačkog društva Halliburton Services BV osnovanog u skladu s nizozemskim pravom, sa sjedištem u Haagu, i Staatssecretaris van Financiën (u dalnjem tekstu: porezna uprava) u vezi s uvjetima predviđenog oslobođenja u području poreza na promet nekretnina, prema Wet op belastingen van rechtsverkeeru od 24. prosinca 1970. (zakon o oporezivanju pravnih poslova, u dalnjem tekstu: Zakon) i Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeeru od 21. lipnja 1971. (izvršna uredba o oporezivanju pravnih poslova, u dalnjem tekstu: Izvršna uredba).
- 3 Grupa Halliburton međunarodni je holding čije poduzeće majka Halliburton Inc. ima sjedište u Sjedinjenim Američkim Državama. To poduzeće majka posjeduje sve udjele svoje njemačke (Halliburton Co. Germany GmbH) i svoje nizozemske podružnice (Halliburton Services BV). Nizozemska podružnica osnovana je u obliku trgovačkog društva s ograničenom odgovornošću (*besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid*) osnovanog u skladu s nizozemskim pravom.
- 4 U okviru reorganizacije djelatnosti grupe Halliburton u Europi njemačka je podružnica javnobilježničkim aktom od 22. prosinca 1986. nizozemskoj podružnici prepustila i prodala svoju stalnu poslovnu jedinicu u Nizozemskoj, koja je uključivala zgradu u Emmenu, u vrijednosti od 3 178 926 nizozemskih guldena.
- 5 U Nizozemskoj se prijenos vlasništva zgrada oporezuje sukladno porezu na pravne poslove. Međutim, člankom 15. podstavkom 1. točkom (h) Zakona predviđa se oslobođenje za te radnje kada se one provode „u okviru unutarnje reorganizacije dioničkih društava i trgovačkih društava s ograničenom odgovornošću”.
- 6 Na temelju članka 5. Izvršne uredbe navedeno oslobođenje ograničeno je na cesije između dioničkih društava i trgovačkih društava s ograničenom odgovornošću koja pripadaju skupini trgovačkih društava čije društvo majka također ima jedan od ta dva pravna oblika. Ipak valja dodati da iz spisa proizlazi da je Hoge Raad (Vrhovni sud) već odlučio da se, na temelju načela nediskriminacije, kako se navodi u bilateralnom ugovoru sklopljenom u području poreza između Nizozemske i Sjedinjenih Američkih Država, trgovačkom društvu Halliburton Services ne može uskratiti pogodnost oslobođenja zbog činjenice da je društvo majka grupe Halliburton osnovano u skladu sa sjevernoameričkim pravom.
- 7 Smatrajući da se za prijenos vlasništva zgrade koji su obavili njemačko i nizozemsko trgovačko društvo ne može iskoristiti gore navedeno oslobođenje, nizozemska porezna uprava tražila je od tvrtke Halliburton Services BV da plati porez na pravne poslove.

- 8 Gerechtshof te 's-Gravenhage (Žalbeni sud) je odlukom od 11. prosinca 1990. žalbu koju je uložilo to trgovačko društvo odbio uz obrazloženje da poduzetnik koji imovinu otuđuje – Halliburton Co. Germany GmbH – nije trgovačko društvo osnovano u skladu s nizozemskim pravom kako je definirano člankom 5. točkom 4. Izvršne uredbe i da stoga za posao o kojem je riječ nije moguće iskoristiti oslobođenje.
- 9 Trgovačko društvo podnositelj zahtjeva uložilo je žalbu pred Hoge Raadom i, između ostalog, istaknulo da prethodno opisani uvjeti oslobođenja predstavljaju diskriminaciju na osnovi državljanstva protivnu odredbama Ugovora.
- 10 Budući da je dvojio o usklađenosti Zakona i Izvršne uredbe s člancima 7. i 52. do 58. Ugovora, Hoge Raad (Vrhovni sud) odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:
- „Kad država članica oporezuje stjecanje nekretnina koje se nalaze na njezinom državnom području ili stvarnih prava na takvu imovinu i predviđa izuzimanje u slučaju stjecanja u okviru unutarnje reorganizacije – vidjeti članak 2. i članak 15. podstavak 1. točku (h) Wet op belastingen van rechtsverkeera, zajedno s člankom 5. Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeera (verzija iz 1986.) – omogućuje li u tom slučaju članak 7. Ugovora o osnivanju Europske ekonomске zajednice, uvezši u obzir i članke 52. do 58. tog istog Ugovora, da se to izuzimanje doista odobri ako se imovina stječe od trgovačkog društva osnovanog u skladu s pravom te države članice – u ovom slučaju dioničkog društva (*naamloze vennootschap*) ili trgovačkog društva s ograničenom odgovornošću (*besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid*) – ali ne i onda ako se imovina stječe od analognog trgovačkog društva osnovanog u skladu s pravom druge države članice – u ovom slučaju trgovačkog društva s ograničenom odgovornošću (*Gesellschaft mit beschraenkter Haftung*)?”
- 11 Naprije valja istaknuti da ni sud koji je uputio zahtjev ni stranke u glavnom postupku nisu doveli u sumnju činjenicu da je, osim uvjeta koji se odnosi na pravo kojim je uređeno osnivanje trgovačkih društava intervenijenata, sporni prijenos ispunjavao sve uvjete za oslobođenje propisane nizozemskim zakonom i izvršnom uredbom. Stoga valja smatrati da, ako su oba trgovačka društva koja sudjeluju u prijenosu imovine bila stalne poslovne jedinice u Nizozemskoj osnovane u obliku dioničkih društava ili trgovačkih društava s ograničenom odgovornošću u skladu s nizozemskim pravom, sporno oslobođenje moglo bi se iskoristiti za cesiju zgrade provedenu u okviru reorganizacije grupe Halliburton.
- 12 Što se tiče članka 7. Ugovora, prvo valja podsjetiti (vidjeti presudu od 30. svibnja 1989., Komisija/Grčka, 305/87, Zb., str. 1461., t. 13.) da je njegova svrha da se autonomno primjenjuje samo u situacijama uređenim pravom Zajednice za koje Ugovor ne predviđa posebna pravila o nediskriminaciji. No isto tako nije sporno (vidjeti presudu od 14. siječnja 1988., Komisija/Italija, 63/86, Zb., str. 29., t. 12.) da je cilj članka 52. u prvom redu provesti, u području aktivnosti samozaposlenih osoba, načelo jednakog postupanja utvrđeno člankom 7. Shodno tomu, ta se zadnja odredba ne primjenjuje u ovom slučaju.
- 13 Stoga svojim pitanjem nacionalni sud u biti pita je li člancima 52. i 58. Ugovora protivno da država članica odobri izuzimanje od poreza prilikom stjecanja nekretnina

koje se nalaze na njezinu državnom području ili stjecanja stvarnih prava vezanih za takvu imovinu u okviru unutarnje reorganizacije samo kada imovinu stječe trgovačko društvo osnovano u skladu s njezinim pravom, a ne kad je stječe analogno trgovačko društvo osnovano u skladu s pravom druge države članice.

- 14 U tom pogledu prvo valja podsjetiti da sloboda poslovnog nastana, koja se člankom 52. priznaje državljanima države članice i koja im daje pravo da kao samozaposlene osobe pokreću i obavljaju djelatnosti pod istim uvjetima koji su u zakonodavstvu države članice određeni za njezine državljane, podrazumijeva, u skladu s člankom 58. Ugovora, da trgovačka društva osnovana sukladno pravu neke države članice, a čije se registrirano sjedište, središnja uprava ili glavno mjesto poslovanja nalazi unutar Zajednice, imaju pravo obavljati svoju djelatnost u dotičnoj državi članici putem podružnice ili zastupništva.
- 15 Nadalje, iz sudske prakse Suda proizlazi (vidjeti presudu od 13. srpnja 1993., Commerzbank, C-330/91, Zb., str. I-4017., t. 14.) da pravila o jednakom postupanju zabranjuju ne samo očitu diskriminaciju na osnovi državljanstva, ili sjedišta kad je riječ o društvima, već i sve prikrivene oblike diskriminacije koji primjenom drugih kriterija razlikovanja dovode do istog rezultata.
- 16 Naposljetku je važno podsjetiti da je, kao što je Sud naveo u više navrata (vidjeti osobito presudu od 28. travnja 1977., Thieffry, 71/76, Zb., str. 765.), članak 52. Ugovora od svršetka prijelaznog razdoblja izravno primjenjiva odredba unatoč tome što, u određenom području, direktive predviđene člankom 54. stavkom 2. i člankom 57. stavkom 1. Ugovora ne postoje.
- 17 U ovom slučaju valja zamijetiti da sporno porezno pravilo ograničava oslobođenje od poreza na promet nekretnina samo na radnje provedene između trgovačkih društava osnovanih u skladu s nizozemskim pravom, koja su osnovana u obliku dioničkih društava ili trgovačkih društva s ograničenom odgovornošću poput onih definiranih zakonodavstvom te države, uz izuzetak ekvivalentnih oblika društava predviđenih zakonodavstvima drugih država članica.
- 18 Nizozemska vlada smatra da to zakonodavstvo ne sadržava diskriminaciju jer porezni obveznik nije njemačko trgovačko društvo, nego nizozemsko trgovačko društvo. Budući da se ovdje radi o situaciji koja je u odnosu na pravni poredak Nizozemske potpuno unutarnja, ta situacija nije obuhvaćena pravom Zajednice.
- 19 U tom pogledu valja istaknuti da plaćanje poreza prilikom prodaje neke zgrade predstavlja namet koji otežava uvjete prodaje te imovine te stoga ima posljedice na položaj društva koje otuduje imovinu. U slučaju poput ovoga, prodavač se nalazi u situaciji koja je izrazito manje povoljna nego da je za svoju poslovnu podružnicu u Nizozemskoj odabrao oblik dioničkog društva ili trgovačkog društva s ograničenom odgovornošću umjesto oblika stalne poslovne jedinice.
- 20 Iako razlika u postupanju ima tek neizravan učinak na položaj trgovačkih društava osnovanih prema pravu drugih država članica, ona predstavlja diskriminaciju na osnovi državljanstva zabranjenu člankom 52. Ugovora.

- 21 Nizozemska vlada ističe da je ograničavanje oslobođenja na trgovačka društva osnovana u skladu s nacionalnim pravom nužno jer nadležna porezna uprava nije u mogućnosti kontrolirati ekvivalentnost pravnih oblika subjekata iz drugih država članica i oblika dioničkih društava i trgovackih društava s ograničenom odgovornošću u smislu nacionalnog zakonodavstva.
- 22 Ta se argumentacija ne može prihvati. Podaci koji se odnose na karakteristike oblika društava drugih država članica mogu se, naime, prikupljati s ciljem primjene poreza na pravne poslove zahvaljujući sustavu predviđenom Direktivom Vijeća 77/799/EEZ od 19. prosinca 1977. o međusobnoj pomoći nadležnih tijela država članica u području izravnih i neizravnih poreza (SL L 336, str. 15.), poput one promijenjene direktivama Vijeća 79/1070/EEZ od 6. prosinca 1979. (SL L 331, str. 8.) i 92/12/EEZ od 25. veljače 1992. (SL L 76, str. 1.). Naime, prema članku 1. stavku 2. te direktive, sustav razmjene podataka primjenjiv je na poreze na otudivanje pokretnina i nekretnina. S druge strane, članak 1. stavak 1. predviđa da se navedeni sustav odnosi na svaku informaciju koja nadležnim tijelima država članica može omogućiti točno utvrđivanje poreza obuhvaćenih direktivom.
- 23 Shodno tomu, na pitanje koje je postavio nacionalni sud valja odgovoriti da je člancima 52. i 58. Ugovora protivno da se zakonodavstvom države članice oslobođenje od poreza na promet nekretnina, koji se redovno plaća u slučaju cesija ili prodaja do kojih dolazi prilikom reorganizacije unutar grupe trgovackih društava, pridržava samo za slučajeve kada trgovacko društvo nekretnine stječe od trgovackog društva osnovanog u skladu s nacionalnim pravom, a da se ta pogodnost uskraćuje kad je trgovacko društvo koje nekretninu otuduje osnovano prema pravu druge države članice.

Troškovi

- 24 Troškovi podnošenja očitovanja Sudu nizozemske vlade i Komisije Europskih zajednica ne nadoknađuju se. Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred nacionalnim sudom, na tom je суду da odluci o troškovima postupka.

Slijedom navedenog,

SUD (šesto vijeće),

odlučujući o pitanju koje mu je presudom od 23. prosinca 1992. uputio Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud), odlučuje:

Člancima 52. i 58. Ugovora o EEZ-u protivno je da da se zakonodavstvom države članice oslobođenje od poreza na promet nekretnina, koji se redovno plaća u slučaju cesija ili prodaja do kojih dolazi prilikom reorganizacije unutar grupe trgovackih društava, pridržava samo za slučajeve kada trgovacko društvo nekretnine stječe od trgovackog društva osnovanog u skladu s nacionalnim pravom, a da se ta pogodnost uskraćuje kad je trgovacko društvo koje nekretninu otuduje osnovano prema pravu druge države članice.

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourgu 12. travnja 1994.

[Potpisi]

* Jezik postupka: nizozemski

RADNI PRIJEVOD