

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (шести състав)

14 октомври 1999 година \*

**„Договори за заем - Гербов налог - Правила относно облагането –  
Дискриминация”**

По дело C-439/97

с предмет преюдициално запитване до Съда на основание член 177 от Договора за ЕО (понастоящем член 234 ЕО) от страна на Verwaltungsgerichtshof (Австрия) в рамките на производство по дело, висящо пред този съд между

**Sandoz GmbH**

и

**Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland**

относно тълкуване на член 73б и член 73г от Договора за ЕО (понастоящем член 56 ЕО и член 58 ЕО), както и на член 1 и член 4 от Директива 88/361/ЕИО на Съвета от 24 юни 1988 г. относно прилагане на член 67 от Договора (ОВ L 178, стр. 5),

СЪДЪТ (шести състав),

в състав: г-н R. Schintgen, председател на втори състав, в качеството на председател на Шести състав, г-н P. J. G. Картеун (докладчик) и г-н G. Нирш, съдии,

генерален адвокат: г-н P. Léger,

секретар: г-жа D. Louterman-Hubeau, главен администратор,

като взе предвид писмените становища, представени:

- за Sandoz GmbH, от адв. P. Csoklich, Rechtsanwalt, Vienna,
- за австрийското правителство, от г-жа C. Stix-Hackl, Gesandte във Федералното министерство на икономиката, в качеството на представител,
- за португалското правителство, от г-н L. Fernandes, директор на правната служба на генералната дирекция за въпросите на Европейската общност в Министерство на външните работи, и г-жа M.C. Ramos, правен съветник в правната служба на Централната банка на Португалия, в качеството на представители,

---

\* Език на производство то: немски.

- за Комисията на Европейските общности, от г-жа Н. Michard, член на правната ѝ служба, и г-н А. Buschmann, национален държавен служител, командирован в правната служба на Комисията, в качеството на представители,

като взе предвид доклада от съдебното заседание,

след като изслуша устните становища на Sandoz GmbH, за което се явява адв.Р. Csoklich; на Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, за която се явява г-жа Н. Bavenek-Weber, Oberregierungsrätin, в качеството на представител; на австрийското правителство, за което се явяват г-жа С. Stix-Hackl и г-н G. Glega, Ministerialrat във Федералното министерство на финансите, в качеството на представител; и на Комисията, за която се явява г-н А. Buschmann, на съдебното заседание от 4 март 1999 г.,

след като изслуша заключението на генералния адвокат на съдебното заседание от 20 май 1999 г.,

постанови настоящото

### **Решение**

1. С Определение от 18 декември 1997 г., постъпило в Съда на 29 декември 1997 г., Verwaltungsgerichtshof (Административен съд), Австрия, отправя до Съда на основание член 177 от Договора за ЕО (понастоящем член 234 ЕО) два преюдициални въпроса относно тълкуване на членове 73б и 73г от Договора за ЕО (понастоящем членове 56 ЕО и 58 ЕО) и на членове 1 и 4 от Директива 88/361/ЕИО на Съвета от 24 юни 1988 г. относно прилагане на член 67 от Договора (ОВ L 178, стр. 5, по-нататък "Директивата").

2. Тези въпроси са повдигнати в производството между Sandoz GmbH (оттук нататък "Sandoz"), установено във Виена, и Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland относно съответствието с правото на Общността на едно национално законодателство, в съответствие с което данъчният орган може да наложи данък от 0,8 % върху стойността на заеми, договорени от местни заематели с чуждестранни заемодатели.

### **Законодателство на Общността**

3. Член 73б от Договора предвижда следното:

„1. В съответствие с разпоредбите на тази глава всички ограничения върху движението на капитали между държавите-членки и между държавите-членки и трети страни се забраняват.

2. В съответствие с разпоредбите от тази глава всички ограничения върху плащанията между държавите-членки и между държавите-членки и трети страни се забраняват.”

4. Член 73г от Договора предвижда следното:

„1. Разпоредбите на член 73б не засягат правото на държавите-членки:

а) да прилагат релевантните разпоредби на данъчното си законодателство, които правят разграничение между данъкоплатците, които се намират в еднакви условия, що се отнася до тяхното местожителство или мястото, където е инвестиран техният капитал;

б) да предприемат всички необходими мерки, за да предотвратяват нарушенията на националното законодателство и подзаконови актове, в частност в областта на данъчното облагане и на ефективния контрол върху финансовите институции, или да предвидят процедури за деклариране на движението на капитал.за целите на административната или статистическа информация, или пък да предприемат мерки, които се основават на съображенията за обществен ред или обществена сигурност.

2. Разпоредбите на настоящата глава не накърняват приложимостта на ограничения спрямо правото на установяване, които са съвместими с настоящия Договор.

3. Мерките и процедурите, предвидени в алинеи 1 и 2 не трябва да представляват произволна дискриминация или прикрито ограничение на свободното движение на капитал.и плащанията, така както са определени в член 73 б.”

5. Член 1, параграф 1 от Директивата предвижда:

„Без да се засягат следните разпоредби, държавите-членки премахват ограниченията относно движението на капитали между лица, които живеят в държавите-членки. За да се улесни прилагането на настоящата директива, движението на капитали се категоризира в съответствие с номенклатурата в приложение I.

6. Член 4 от Директивата предвижда следното:

” Настоящата директива не засяга правото на държавите-членки да предприемат всички необходими мерки, по-специално, за да предотвратят нарушаването на техните законови и подзаконови разпоредби, по-специално в областта на данъчното облагане и финансовия надзор върху финансовите институции, или да определят процедури за деклариране на движенията на капитали за нуждите на административната или статистическата информация.

.

Прилагането на тези мерки и процедури не може да има за последица възпрепятстването на движенията на капитали, които се извършват в съответствие с правото на Общността.”

7. Заеми и кредити, предоставени от местни лица на чуждестранни лица, са движения на капитали, които попадат в позиция VIII, озаглавена ”Финансови заеми и кредити” от номенклатурата в приложение I към Директивата.

### **Австрийското законодателство**

8. Член 15, параграф 1 от Gebührengesetz (Закон относно данъците, BGBl. 1957, № 267, изменен и публикуван в BGBl. 818/1993, по-нататък ”GebG”), предвижда, че:

”Правните сделки подлежат на гербов налог, само когато са в писмена форма, освен ако в настоящия акт не е предвидено друго.”

9. Относно факта, от който се поражда данъчно задължение, член 16 от GebG установява разграничение съобразно това дали документът е съставен в Австрия или в чужбина. Ако документът е съставен в Австрия, се дължи данък в съответствие с член 16, параграф 1 от GebG, или на датата, когато е подписан документът от двете страни или на датата на доставка или изпращане на документа от единствената подписваща страна.

10. По отношение на документи, съставени извън границите на националната територия, данъкът се дължи в съответствие с член 16, параграф 2, точка 1 от GebG, при сключване на писмен договор или в съответствие с член 16, параграф 2, точка 2, буква б) – на датата, на която документът е внесен в Австрия.

11. В съответствие с член 33 Tarifpost (по-нататък „TP”) 8, параграф 1 от GebG, договорите за заем подлежат на облагане с гербов налог в размер на 0,8 % от стойността на заема. Първото изречение на параграф 4 от тази разпоредба предвижда:

”Когато се предоставя заем от член на дружеството на това дружество или от заемодател, който няма местожителство или обичайно местопребиваване в Австрия или който няма своето място на проявление или регистрирано в нея и заемът не е записан в писмен документ, който подлежи на данъчно облагане, счетоводните книги и записи на заемателя, които трябва да се водят в Австрия съобразно съответното данъчно законодателство и в които е вписан заемът, се приемат като съставляващи писмен документ за тази цел.”

### **Факти и преюдициални въпроси**

12. На 20 януари 1995 г., Sandoz договаря заем в размер на 220 милиона ATS със Sandoz Management Services SA, чието седалище е в Брюксел. Не е съставен

никакъв писмен документ по отношение на този заем, но Sandoz го вписва в своите счетоводни книги.

13. На 18 декември 1995 г., Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Регионална финансова служба за Виена, Долна Австрия и Burgenland) изисква от Sandoz плащане на гербов налог на основата на "равнозначен" документ (Ersatzbeurkundung), в размер на 0,8 % от размера на заема, в съответствие с член 33 TP 8, параграф 4, първо изречение от GebG.

14. При административното обжалване на това решение Sandoz твърди, по-специално, че посочената по-горе разпоредба съставлява пречка пред свободното движение на капитали между заемател, който пребивава в Австрия, и заемодател, установен в друга държава-членка, която е възможно да възпрепятства заемателя да се обърне към подобен заемодател.

15. При все това, Федералното министерство на финансите, което представлява данъчния орган, ответник по делото, твърди, че член 33 TP 8, параграф 1, първо изречение от GebG попада в обхвата на член 73г, параграф 1 от Договора. Според него тази разпоредба не поражда дискриминация срещу заемодатели, установени в друга държава-членка, различна от тази на заемателя, а е насочена към това да гарантира, че заеми на австрийски местни лица се предоставят при същите условия от данъчна гледна точка, независимо от това дали те са направени от заемодатели, с местопребиваване в Австрия или от заемодатели в друга държава-членка. Ако положението беше различно, заеми, предоставени от заемодатели, които не са местни лица в Австрия, могат да избегнат данъчно облагане, тъй като документацията за подобни заеми е съставена в чужбина и остават на разположение на заемодателя. Следователно, единствено за да се гарантира равенство при данъчното третиране на заемателите се въвежда понятието за равнозначен документ в GebG.

16. В съответствие с тези обстоятелства, Verwaltungsgericht решава да спре производството и да отправи към Съда следните преюдициални въпроси:

"(1) Дали член 73б от Договора за ЕО, заедно с член 73г (по-специално член 73г, параграф 3), и член 1, параграф 1 от Директива 88/361/ЕИО относно свободното движение на капитали, заедно с член 4 от тази директива, изключва запазването в сила на член 33 TP 8, параграф 4, първо изречение от Gebührengesetz от 1957 г. (във версията, публикувана в BGBl. 818/1993), който предвижда, че, когато се предоставя заем от заемодател, който няма местожителство или обичайно местопребиваване или няма седалище или регистриран офис в Австрия, без да бъде съставен писмен документ под форма, подлежаща на данъчно облагане, книгите и счетоводните записи, които трябва да се водят в Австрия съобразно със съответното данъчно законодателство и в които се вписва заемът, трябва да се приемат за съставляващи писмен документ?"

(2) Съставлява ли данъчното облагане на заеми (доколкото те произтичат от движението на капитали от една държава-членка в друга) в съответствие с член 33 ТР 8, параграф 1 от GebG произволна дискриминация или прикрито ограничение спрямо свободното движение на капитали по смисъла на член 73б, параграф 1 от Договора за ЕО?”

### **По втория въпрос**

17. С втория си въпрос, който може да се разгледа първо, националният съд по същество пита дали член 73б, параграф 1 и член 73г, параграф 1, буква б) и параграф 3) от Договора трябва да се тълкуват като изключващи налагането на данък, в съответствие с такава разпоредба като член 33 ТР 8, параграф 1 от GebG спрямо заеми, договорени в друга държава-членка.

18. Преди всичко, забраната в член 73б, параграф 1 от Договора обхваща всички ограничения спрямо движенията на капитали между държавите-членки и между държавите-членки и държавите, които не членуват в ЕО.

19. Както изтъква генералният адвокат в точки 31 и 48 от своето заключение, такова законодателство като разглежданото по главното производство лишава лицата с местожителство в една държава-членка от възможността да се възползват от липсата на данъчно облагане, което може да се свърже със заеми, получени извън границите на националната територия. Съответно, възможно е подобна мярка да възпрепятства такива местни лица от това да получат заеми от лица, установени в други държави-членки (вж. Решение по дело C-484/93, *Svensson and Gustavsson*, Recueil, стр. I-3955, точка 10).

20. От това следва, че подобно законодателство съставлява пречка пред движението на капитали по смисъла на член 73б, параграф 1 от Договора.

21. Следователно, трябва да се изследва дали въпросното законодателство като това по главното производство, може да бъде разгледано като необходима мярка по смисъла на член 73г, параграф 1, буква б) от Договора.

22. *Sandoz* твърди, че целта, която член 33 ТР 8, параграф 1 от GebG преследва, е да се гарантира правната сигурност на сделката. Тази разпоредба, която прави облагаем с гербов налог всеки договор за заем, независимо от това дали е сключен в Австрия или в друга държава-членка, не спазва принципа за пропорционалност. Според *Sandoz*, общата практика в Австрия вече не се изразява в съставянето на писмен документ за сделки по предоставяне на заеми или в замяната му от друг документ, който не е предмет на плащане на такъв данък. Тъй като разглежданата разпоредба вече не съответства на финансовите изисквания на държавата, повече не е нужно тя да съществува и като увеличава правната несигурност, тя произвежда действие, което противоречи на предвидената цел.

23. Австрийското правителство, от друга страна, твърди, че целта на националното законодателство е налагането на вътрешен косвен данък, което, при сегашното състояние на частично хармонизиране на данъчното право, е въпрос от компетенцията на държавите-членки. Според него, данъчното облагане на заеми, договорени от австрийски местни лица в писмен документ извън Австрия, е оправдано от нуждата да се спази принципа за равно третиране на местните лица за целите на данъчното облагане. Мярката, следователно, е съществена, за да се предотвратят нарушения на национални данъчни законови и подзаконови актове, както е предвидено в член 73г, параграф 1, буква б) от Договора.

24. Както изтъква генералният адвокат в точки 73 и 74 от заключението си, основната цел на такова законодателство като разглежданото в главното производство, което, независимо от гражданството на договарящите се страни или на мястото, където се договаря заемът, се прилага спрямо всички местни физически и юридически лица в Австрия, които сключват договор за заем, е гарантирането на равно данъчно третиране на тези лица. Тъй като действието на такава мярка е да се принудят такива лица да заплатят данъка, тя е пречка пред възможността данъчнозадължените лица да избегнат изискванията на вътрешното данъчно законодателство чрез упражняване свободата на движение на капитали, гарантирана от член 73б, параграф 1 от Договора. Такова законодателство като разглежданото в главното производство, следователно, е съществено, за да се предотвратят нарушения на националните данъчни законови и подзаконови актове, както се предвижда в член 73г, параграф 1, буква б) от Договора.

25. Последният въпрос, който трябва да бъде разгледан, е дали такова данъчно законодателство като разглежданото в главното производство, съставлява средство за произволна дискриминация по смисъла на член 73г, параграф 3 от Договора.

26. В отговор на това, достатъчно е да се констатира, че данъкът, предвиден в член 33 ТР 8, параграф 1 от GebG, се прилага спрямо всички местни заематели в Австрия, без разлика по отношение на гражданството или мястото, където е договорен заемът.

27. Отговорът на втория въпрос, следователно, трябва да бъде, че член 73б, параграф 1 и член 73г, параграф 1, буква б) и параграф 3) от Договора не трябва да се тълкуват като изключващи облагането с данък, в съответствие с такава национална разпоредба като член 33 ТР 8, параграф 1 от GebG, на заеми, договорени в друга държава-членка.

### **По първия въпрос**

28. С първия си въпрос националният съд по същество пита дали член 73б, параграф 1 и член 73г, параграф 3 от Договора, както и член 1, параграф 1) и член 4 от Директивата, трябва да се тълкуват като изключващи такава разпоредба на националното право като член 33 ТР 8, параграф 4, първо изречение от GebG.

29. Тази разпоредба по същество предвижда, че когато едно местно физическо или юридическо лице в Австрия сключи извън Австрия договор за заем, който не е сключен в писмен документ и наличието на заема се записва чрез отбелязване в счетоводните книги и документи на заемателя, той трябва да заплати данъка, предвиден в параграф 1 от тази разпоредба.

30. По отношение на заем, договорен в Австрия, без да бъде сключен с писмен документ, австрийското законодателство изисква подобен заем да се впише в счетоводните книги. При все това, както е видно от преписката по делото и е потвърдено от австрийското правителство на съдебното заседание, подобен заем не е предмет на данъка, предвиден в член 33 ТР 8, параграф 1 от GebG.

31. От това следва, че тази разпоредба осъществява дискриминация съобразно мястото на сключване на заема. Дискриминация от този вид е вероятно да възпрепятства това местни лица да договарят заеми с лица, установени в други държави-членки и следователно съставлява ограничение по отношение движението на капитали по смисъла на член 73б, параграф 1 от Договора.

32. При тези условия следващият въпрос, който трябва да се разгледа, е дали такава разпоредба като член 33 ТР 8, параграф 4, първо изречение от GebG може да се оправдае с позоваване на мерките, упоменати в член 73г, параграф 1, буква б) от Договора.

33. Австрийското правителство твърди, че член 33 ТР 8, параграф 4, първо изречение преследва двойка цел. Първо, той е предназначен да гарантира за австрийските местни лица равно данъчно третиране, независимо от гражданството на заемателя и мястото, където е договорен заемът. Второ, то има за цел да се преодолее измамно прикриване от заемателите с местопребиваване в Австрия на наличието на заеми, договорени с писмен документ, като този вид измама се улеснява от затрудненията на националните данъчни органи при установяване на това, че договорът за заем наистина е бил сключен в писмена форма в друга държава-членка.

34. Относно първото твърдение, достатъчно е да се отбележи, че, доколкото тя прави разлика между лицата, които пребивават в Австрия, съобразно това дали те вземат заем, без той да бъде записан в някакъв писмен документ в Австрия, или правят това в друга държава-членка, разпоредбата, разглеждана в главното производство, противоречи на преследваната цел, която е гарантиране на равно данъчно третиране на физически и юридически лица, пребиваващи в Австрия, независимо от мястото, където те договарят заеми.

35. Относно второто твърдение, както изтъква генералният адвокат в точка 94 от своето заключение, разпоредбата, разглеждана в главното производство, не е подходяща да предотврати измама от заематели, пребиваващи в Австрия.



36. Следователно, такава разпоредба като член 33 ТР 8, параграф 4, първо изречение от GebG не може да се обоснове чрез позоваване на мерките, упоменати в член 73г, параграф 1, буква б) от Договора.

37. Следователно, не е необходимо да се разглежда това дали тази разпоредба удовлетворява изискванията на член 73г, параграф 3 от Договора и параграф 4, алинея 2 от Директивата.

38. В съответствие с тези обстоятелства, отговорът, който трябва да се даде на първия въпрос трябва да бъде, че член 73б, параграф 1 и член 73г, параграф 1, буква б) от Договора противоречи на такава разпоредба на националното право като член 33 ТР 8, параграф 4, първо изречение от GebG.

### **По съдебните разноси**

39. Разходите, от австрийското и португалското правителство и от Комисията, направени за представяне на 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 въпросите, поставени пред него от Verwaltungsgerichtshof с Определение от 18 декември 1997 г., реши:

**. Член 73б, параграф 1 и член 73г, параграф 1, буква б) и параграф 3 от Договора за ЕО (понастоящем член 56, параграф 1 ЕО и член 58, параграф 1, буква б) и параграф 3 ЕО) трябва да се тълкуват в смисъл, че не противоречат на облагането с данък съгласно национална разпоредба като член 33 Tarifpost 8, параграф 1 от Gebührengesetz по отношение на заеми, договорени в друга държава-членка.**

**2) Член 73б, параграф 1 и член 73г, параграф 1, буква б) от Договора противоречат на разпоредба от националното право като член 33 Tarifpost 8, параграф 4, първо изречение от Gebührengesetz.**

Подписи

Произнесено в открито съдебно заседание в Люксембург на 14 октомври 1999 година.

Подписи