

PRESUDA SUDA (šesto vijeće)

14. listopada 1999.(\*)

„Ugovori o zajmu – Pristojba – Načini oporezivanja – Diskriminacija”

U predmetu C-439/97,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 177. Ugovora o EZ-u (koji je postao članak 234. UEZ-a), koji je uputio Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud, Austrija), u postupku koji se vodi pred tim sudom između

**Sandoz GmbH**

i

**Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland,**

o tumačenju članaka 73.b i 73.d Ugovora o EZ-u (koji su postali članci 56. i 58. UEZ-a) te članaka 1. i 4. Direktive Vijeća 88/361/EEZ od 24. lipnja 1988. za provedbu članka 67. Ugovora (SL L 178, str. 5.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 10., svezak 3., str. 7.),

SUD (šesto vijeće),

u sastavu: R. Schintgen, predsjednik drugog vijeća, u svojstvu predsjednika šestog vijeća, P. J. G. Kapteyn (izvjestitelj) i G. Hirsch, suci,

nezavisni odvjetnik: P. Léger,

tajnik: D. Louterman-Hubeau, glavna administratorica,

uzimajući u obzir pisana očitovanja koja su podnijeli:

- za Sandoz GmbH, P. Csoklich, *Rechtsanwalt*, odvjetnik u Beču,
- za austrijsku vladu, C. Stix-Hackl, *Gesandte* pri Saveznom ministarstvu gospodarstva, u svojstvu agenta,
- za portugalsku vladu, L. Fernandes, direktor pravne službe Glavne uprave za poslove Europske zajednice pri Ministarstvu vanjskih poslova, i M. C. Ramos, pravna savjetnica u pravnoj službi Portugalske banke, u svojstvu agenata,
- za Komisiju Europskih zajednica, H. Michard, članica pravne službe, i A. Buschmann, državni službenik upućen u pravnu službu Komisije, u svojstvu agenata,

uzimajući u obzir izvještaj za raspravu,

saslušavši usmena očitovanja društva Sandoz GmbH, koje zastupa P. Csoklich, Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, koji zastupa H. Bavenek-Weber, *Oberregierungsrätin*, u svojstvu agenta, austrijske vlade, koju zastupaju C. Stix-Hackl i G. Glega, *Ministerialrat* pri Saveznom ministarstvu financija, u svojstvu agenta, i Komisije, koju zastupa A. Buschmann, na raspravi održanoj 4. ožujka 1999.,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 20. svibnja 1999.,

donosi sljedeću

## Presudu

- 1 Rješenjem od 18. prosinca 1997., koje je Sud zaprimio 29. prosinca 1997., Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud, Austrija) uputio je Sudu na temelju članka 177. Ugovora o EZ-u (koji je postao članak 234. UEZ-a) dva prethodna pitanja o tumačenju članaka 73.b i 73.d Ugovora o EZ-u (koji su postali članci 56. i 58. UEZ-a) te članaka 1. i 4. Direktive Vijeća 88/361/EEZ od 24. lipnja 1988. za provedbu članka 67. Ugovora (SL L 178, str. 5., u daljnjem tekstu: Direktiva) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 10., svezak 3., str. 7.).
- 2 Pitanja su postavljena u okviru spora između društva Sandoz GmbH (u daljnjem tekstu: Sandoz) sa sjedištem u Beču i Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Savezna porezna uprava za Beč, Donju Austriju i Gradišće, dalje u tekstu: Porezna uprava) u vezi s usklađenošću s pravom Zajednice nacionalnog zakonodavstva na temelju kojeg porezno tijelo može naplatiti pristojbu od 0,8 % vrijednosti zajma koji je rezidentni zajmoprimac ugovorio s nerezidentnim zajmodavcem.

## Pravo Zajednice

- 3 Člankom 73.b Ugovora predviđeno je sljedeće:
  - „1. U okviru odredaba određenih ovim poglavljem, zabranjena su sva ograničenja kretanja kapitala među državama članicama te između država članica i trećih zemalja.
  2. U okviru odredaba određenih ovim poglavljem, zabranjena su sva ograničenja u platnom prometu između država članica te između država članica i trećih zemalja.”
- 4 Člankom 73.d Ugovora predviđeno je sljedeće:
  - „1. Odredbe članka 73.b ne dovode u pitanje pravo država članica:
    - (a) da primjenjuju odgovarajuće odredbe svojeg poreznog prava kojima se pravi razlika između poreznih obveznika koji nisu u istom položaju u pogledu mjesta boravišta ili mjesta ulaganja njihova kapitala;

(b) da poduzimaju sve nužne mjere za sprečavanje povrede nacionalnih zakona i drugih propisa, osobito u području oporezivanja i bonitetnog nadzora financijskih institucija, odnosno da utvrđuju postupke za prijavu kretanja kapitala radi pribavljanja administrativnih ili statističkih podataka ili da poduzimaju mjere koje su opravdane razlozima javnog poretka ili javne sigurnosti.

2. Odredbe ovog poglavlja ne dovode u pitanje primjenjivost ograničenja prava poslovnog nastana koja su u skladu s ovim Ugovorom.

3. Mjere i postupci iz stavaka 1. i 2. ne smiju biti sredstvo proizvoljne diskriminacije ili prikrivenog ograničenja slobodnog kretanja kapitala i platnog prometa kako je utvrđeno u članku 73.b.” [neslužbeni prijevod]

5 Člankom 1. stavkom 1. Direktive predviđeno je:

„Ne dovodeći u pitanje sljedeće odredbe, države članice ukidaju ograničenja na kretanja kapitala između osoba rezidenata u državama članicama. Radi olakšanja primjene ove Direktive, kretanja kapitala klasificirana su u skladu s nomenklaturom u Prilogu 1.” [neslužbeni prijevod]

6 Člankom 4. Direktive predviđeno je sljedeće:

„Ovom Direktivom ne dovodi se u pitanje pravo država članica na poduzimanje svih neophodnih mjera za sprečavanje kršenja njihovih zakona i propisa, između ostalog u području oporezivanja i bonitetnog nadzora financijskih institucija, ili utvrđivanja postupaka za prijavljivanje kretanja kapitala radi administrativnih ili statističkih informacija.

Primjena navedenih mjera i postupaka ne smije dovesti do onemogućavanja kretanja kapitala koje se provodi u skladu s pravom Zajednice.” [neslužbeni prijevod]

7 Zajmovi i krediti koje su rezidenti odobrili nerezidentima kretanja su kapitala obuhvaćena odjeljkom VIII. pod naslovom „Financijski zajmovi i krediti” nomenklature iz Priloga I. Direktivi.

### **Austrijsko pravo**

8 Člankom 15. stavkom 1. Gebührengesetz (Zakon o pristojbama, BGBl. 1957, br. 267, kako je izmijenjen i objavljen u BGBl. 818/1993, u daljnjem tekstu: GebG), predviđeno je sljedeće:

„Pravni poslovi podliježu pristojbi samo ako su predmet pisanog instrumenta, osim ako je drukčije predviđeno ovim saveznim zakonom.”

9 U pogledu događaja koji podliježe plaćanju pristojbe, prema članku 16. GebG-a dokumenti se razlikuju ovisno o tome jesu li sastavljeni u Austriji ili inozemstvu. Ako je dokument sastavljen u Austriji, pristojba se plaća u skladu s člankom 16. stavkom 1. GebG-a na datum kada dokument potpišu obje stranke ili na datum kada jedini potpisnik dostavi ili otpremi dokument.

- 10 Za dokumente sastavljene izvan državnog područja pristojba se u skladu s člankom 16. stavkom 2. točkom 1. GebG-a plaća pri sklapanju pisanog ugovora ili u skladu s člankom 16. stavkom 2. točkom 2. podtočkom (b) na datum donošenja dokumenta u Austriju.
- 11 U skladu s člankom 33. Tarifpost 8 (u daljnjem tekstu: TP) stavkom 1. GebG-a ugovori o zajmu podliježu pristojbi od 0,8 % vrijednosti zajma. Stavak 4. prva rečenica te odredbe glasi:

„Ako je zajam odobrio član društva tom društvu ili zajmodavac koji na državnom području nema domicil ili uobičajeno boravište odnosno upravu ili sjedište i ako o zajmu nije sastavljen pisani instrument koji podliježe plaćanju pristojbe, knjige i evidencija računa zajmoprimca koji se na državnom području vode u skladu s relevantnim poreznim odredbama i u koje je zajam upisan smatraju se pisanim instrumentom u tu svrhu.”

### **Činjenični okvir i prethodna pitanja**

- 12 Sandoz je 20. siječnja 1995. s društvom Sandoz Management Services SA sa sjedištem u Bruxellesu ugovorio zajam od 220 milijuna ATS. Nije sastavljen pisani instrument o zajmu, ali ga je Sandoz upisao u svoje knjige računa.
- 13 Porezna uprava zatražila je 18. prosinca 1995. od Sandoza da na temelju „istovjetnog” dokumenta („Ersatzbeurkundung”) plati pristojbu po stopi od 0,8 % iznosa zajma u skladu s člankom 33. TP 8 stavkom 4. prvom rečenicom GebG-a.
- 14 U svojem upravnom pravnom sredstvu protiv te odluke Sandoz je tvrdio, među ostalim, da ta odredba predstavlja prepreku slobodnom kretanju kapitala između zajmoprimca koji je rezident na državnom području i zajmodavca s poslovnim nastanom u drugoj državi članici i da se njome zajmoprimac može odvratiti od obraćanja takvom zajmodavcu.
- 15 Međutim, savezni ministar financija, koji je zastupao porezno tijelo, tuženika u glavnom postupku, tvrdio je da je članak 33. TP 8 stavak 4. prva rečenica GebG-a obuhvaćen područjem primjene članka 73.d stavka 1. Ugovora. Prema njegovom mišljenju tom se odredbom ne diskriminiraju zajmodavci s poslovnim nastanom u državi članici koja nije država članica zajmoprimca, već je njezin cilj osigurati da zajmovi odobreni austrijskim rezidentima podliježu jednakim poreznim uvjetima bez obzira na to daju li ih zajmodavci koji su rezidenti Austrije ili zajmodavci u drugoj državi članici. U protivnom bi u slučaju zajmova koje su odobrili zajmodavci koji nisu rezidenti Austrije te za koje se dokumenti sastavljaju u inozemstvu i ostaju kod zajmodavca zajmoprimac mogao izbjeći plaćanje pristojbe na državnom području. Stoga je isključivo s ciljem osiguranja jednakog poreznog tretmana zajmoprimaca u GebG uveden koncept istovjetnog dokumenta.
- 16 U tim je okolnostima Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:
- „1. Je li članku 73.b Ugovora o EZ-u u vezi s člankom 73.d (posebno njegovim stavkom 3.) i članku 1. stavku 1. Direktive 88/361/EEZ o slobodnom kretanju

kapitala u vezi s člankom 4. te Direktive protivno održavanje na snazi članka 33. TP 8 stavka 4. prve rečenice Zakona o pristojbama iz 1957. (u verziji objavljenoj u BGBl. 818/1993), kojim je predviđeno da ako zajam odobrava zajmodavac koji na državnom području nema domicil ili boravište odnosno upravu ili sjedište i ako nije sastavljen pisani instrument koji podliježe plaćanju pristojbe, knjige i evidencija računa zajmoprimca koji se na državnom području vode u skladu s relevantnim poreznim odredbama i u koje je zajam upisan smatraju se pisanim instrumentom („Urkunde“)?

2. Je li oporezivanje zajmova (u mjeri u kojoj ti zajmovi dovode do kretanja kapitala iz jedne države članice u drugu) u skladu s člankom 33. TP 8 stavkom 1. Zakona o pristojbama proizvoljna diskriminacija ili prikriveno ograničenje slobodnoga kretanja kapitala u smislu članka 73.b stavka 1. Ugovora o EZ-u?”

### **Drugo pitanje**

- 17 Svojim drugim pitanjem, koje valja ispitati prvo, nacionalni sud u biti pita treba li članak 73.b stavak 1. te članak 73.d stavak 1. točku (b) i članak 73.d stavak 3. Ugovora tumačiti u smislu da im je protivno određivanje pristojbe, na temelju odredbe kao što je članak 33. TP 8 stavak 1. GebG-a, na zajmove ugovorene u drugoj državi članici.
- 18 Prvo valja podsjetiti da su zabranom iz članka 73.b stavka 1. Ugovora obuhvaćena sva ograničenja kretanja kapitala među državama članicama te između država članica i trećih zemalja.
- 19 Kao što nezavisni odvjetnik ističe u točkama 31. i 48. svojeg mišljenja, zakonodavstvom kao što je ono o kojem je riječ u glavnom postupku rezidentima države članice uskraćuje se mogućnost ostvarivanja koristi od neoporezivanja koje može biti povezano sa zajmovima dobivenima izvan državnog područja. Stoga se mjerom takve naravi ti rezidenti mogu odvratiti od pribavljanja zajmova od osoba s poslovnim nastanom u drugim državama članicama (vidjeti presudu od 14. studenoga 1995., Svansson i Gustavsson, C-484/93, Zb., str. I-3955., t. 10.).
- 20 Iz navedenog proizlazi da je takvo zakonodavstvo prepreka kretanju kapitala u smislu članka 73.b stavka 1. Ugovora.
- 21 Zatim valja ispitati može li se zakonodavstvo kao što je ono o kojem je riječ u glavnom postupku smatrati nužnom mjerom u smislu članka 73.d stavka 1. točke (b) Ugovora.
- 22 Sandoz tvrdi da je cilj članka 33. TP 8 stavka 1. GebG-a zajamčiti pravnu sigurnost transakcije. U tom pogledu u toj se odredbi, na temelju koje plaćanju pristojbe podliježe svaki ugovor o zajmu bez obzira na to je li sklopljen u Austriji ili u drugoj državi članici, ne uzima u obzir načelo proporcionalnosti. Prema mišljenju društva Sandoz u Austriji više nije opća praksa sastavljanje pisanog instrumenta za transakcije povezane sa zajmovima ili zamjena takvog instrumenta drugim dokumentom koji ne podliježe plaćanju takve pristojbe. Budući da ta odredba više nije u skladu s financijskim potrebama javnih tijela, ona više nije potrebna te jačanjem pravne nesigurnosti dovodi do rezultata koji je u suprotnosti s predviđenim ciljem.

- 23 S druge strane, austrijska vlada navodi da je cilj nacionalnog zakonodavstva uvođenje nacionalnog neizravnog poreza, koji je, s obzirom na trenutačno stanje djelomične usklađenosti poreznog prava, u nadležnosti država članica. Prema njezinom je mišljenju oporezivanje zajmova koje su austrijski rezidenti ugovorili pisanim instrumentom izvan državnog područja opravdano potrebom poštovanja načela jednakog poreznog tretmana rezidenata. Stoga je ta mjera nužna za sprječavanje povreda nacionalnih poreznih zakona i propisa u smislu članka 73.d stavka 1. točke (b) Ugovora.
- 24 Kao što nezavisni odvjetnik navodi u točkama 73. i 74. svojeg mišljenja, glavni je cilj zakonodavstva kao što je ono o kojem je riječ u glavnom postupku, koje se, bez obzira na državljanstvo ugovornih stranaka ili mjesto sklapanja ugovora o zajmu, primjenjuje na sve fizičke i pravne osobe koje su rezidenti Austrije i sklapaju takav ugovor, osigurati jednaki porezni tretman tih osoba. Budući da je učinak takve mjere prisiliti te osobe na plaćanje pristojbe, njome se sprječava da porezni obveznici ostvarivanjem slobode kretanja kapitala koja je zajamčena člankom 73.b stavkom 1. Ugovora izbjegnu svoje obveze iz nacionalnog poreznog zakonodavstva. Iz navedenog proizlazi da je zakonodavstvo kao što je ono o kojem je riječ u glavnom postupku nužno za sprječavanje povreda nacionalnih poreznih zakona i propisa u smislu članka 73.d stavka 1. točke (b) Ugovora.
- 25 Naposljetku valja ispitati je li porezno zakonodavstvo kao što je ono o kojem je riječ u glavnom postupku sredstvo proizvoljne diskriminacije u smislu članka 73.d stavka 3. Ugovora.
- 26 U tom je pogledu dovoljno utvrditi da se pristojba predviđena člankom 33. TP 8 stavkom 1. GebG-a primjenjuje na sve zajmoprimce koji su rezidenti Austrije bez obzira na njihovo državljanstvo ili mjesto ugovaranja zajma.
- 27 Stoga na drugo pitanje valja odgovoriti da članak 73.b stavak 1. te članak 73.d stavak 1. točku (b) i članak 73.d stavak 3. Ugovora treba tumačiti u smislu da im nije protivno određivanje pristojbe, na temelju nacionalne odredbe kao što je članak 33. TP 8. stavak 1. GebG-a, na zajmove ugovorene u drugoj državi članici.

### **Prvo pitanje**

- 28 Svojim prvim pitanjem nacionalni sud u biti pita treba li članak 73.b stavak 1. i članak 73.d stavak 3. Ugovora te članak 1. stavak 1. i članak 4. Direktive tumačiti u smislu da im je protivna nacionalna odredba kao što je članak 33. TP 8 stavak 4. prva rečenica GebG-a.
- 29 U tom pogledu valja podsjetiti da je tom odredbom u biti predviđeno da se na zajam koji na državnom području ugovori fizička ili pravna osoba koja je rezident Austrije, a o kojem nije sastavljen pisani instrument te koji je upisan u knjige i evidenciju računa zajmoprimca, plaća pristojba predviđena stavkom 1. te odredbe.
- 30 Zajam ugovoren u Austriji bez sastavljanja pisanog instrumenta o njemu mora se u skladu s austrijskim zakonodavstvom upisati u knjige računa. Međutim, kao što proizlazi iz spisa i očitovanja austrijske vlade na raspravi, takav zajam ne podliježe pristojbi predviđenoj člankom 33. TP-om 8. stavkom 1. GebG-a.

- 31 Iz navedenog proizlazi da ta odredba obuhvaća diskriminaciju na temelju mjesta ugovaranja zajma. Diskriminacijom te vrste rezidenti se mogu odvratiti od ugovaranja zajmova s osobama koje imaju poslovni nastan u drugim državama članicama i stoga je ona ograničenje kretanja kapitala u smislu članka 73.b stavka 1. Ugovora.
- 32 U tim uvjetima valja ispitati može li se odredba kao što je članak 33. TP 8 stavak 4. prva rečenica GebG-a opravdati tako da se smatra mjerom u smislu članka 73.d stavka 1. točke (b) Ugovora.
- 33 U tom pogledu austrijska vlada navodi da se člankom 33. TP 8 stavkom 4. prvom rečenicom nastoji ostvariti dvostruki cilj. S jedne strane, tom se odredbom želi osigurati jednaki porezni tretman austrijskih rezidenata bez obzira na državljanstvo zajmoprimca i mjesto ugovaranja zajma. S druge strane, tom se odredbom nastoji spriječiti da zajmoprimci koji su rezidenti Austrije prijevarom prikriju postojanje zajmova ugovorenih pisanim instrumentom, pri čemu je ta vrsta prijave olakšana poteškoćama nacionalne porezne uprave da dokaže da je ugovor o zajmu stvarno sastavljen u pisanom obliku u drugoj državi članici.
- 34 U pogledu prvog argumenta dovoljno je utvrditi da je odredba o kojoj je riječ u glavnom postupku, u mjeri u kojoj se njome diskriminiraju austrijski rezidenti ovisno o tome jesu li zajam pribavili bez sastavljanja pisanog instrumenta u Austriji ili u drugoj državi članici, u suprotnosti s ciljem koji se njome želi ostvariti, a to je osiguranje jednakog poreznog tretmana fizičkih i pravnih osoba koje su rezidenti Austrije bez obzira na mjesto ugovaranja zajma.
- 35 U pogledu drugog argumenta valja istaknuti, kao što nezavisni odvjetnik navodi u točki 94. svojeg mišljenja, da odredba o kojoj je riječ u glavnom postupku nije prikladna za sprječavanje prijevara čiji su počinitelji zajmoprimci koji su rezidenti Austrije.
- 36 Iz navedenog proizlazi da se odredba kao što je članak 33. TP 8 stavak 4. prva rečenica GebG-a ne može opravdati tako da se smatra mjerom iz članka 73.d stavka 1. točke (b) Ugovora.
- 37 Stoga nije potrebno ispitati zadovoljava li ta odredba zahtjeve članka 73.d stavka 3. Ugovora i članka 4. drugog stavka Direktive.
- 38 U tim uvjetima na prvo pitanje valja odgovoriti da je članku 73.b stavku 1. i članku 73.d stavku 1. točki (b) Ugovora protivna nacionalna odredba kao što je članak 33. TP 8 stavak 4. prva rečenica GebG-a.

### **Troškovi**

- 39 Troškovi austrijske i portugalske vlade te Komisije, koje su podnijele očitovanja Sudu, ne nadoknađuju se. Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka.

Slijedom navedenog,

SUD (šesto vijeće),

odlučujući o pitanjima koja je rješenjem od 18. prosinca 1997. uputio Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud), odlučuje:

- 1. Članak 73.b stavak 1. te članak 73.d stavak 1. točku (b) i članak 73.d stavak 3. Ugovora o EZ-u (koji su postali članak 56. stavak 1. UEZ-a te članak 58. stavak 1. točka (b) i članak 58. stavak 3. UEZ-a) treba tumačiti u smislu da im nije protivno određivanje pristojbe, na temelju nacionalne odredbe kao što je članak 33. Tarifpost 8 stavak 1. Zakona o pristojbama, na zajmove ugovorene u drugoj državi članici.**
- 2. Članku 73.b stavku 1. i članku 73.d stavku 1. točki (b) Ugovora protivna je nacionalna odredba kao što je članak 33. Tarifpost 8 stavak 4. prva rečenica Zakona o pristojbama.**

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourg 14. listopada 1999.

[Potpisi]

---

\* Jezik postupka: njemački