

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)
της 14ης Οκτωβρίου 1999*

Στην υπόθεση C-439/97,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Verwaltungsgerichtshof (Αυστρία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Sandoz GmbH

και

Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland,

η έκδοση προδικαστικής απόφασης ως προς την ερμηνεία των άρθρων 73 Β και 73 Δ της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρων 56 ΕΚ και 58 ΕΚ), καθώς και των άρθρων 1 και 4 της οδηγίας 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουνίου 1988, για τη θέση σε εφαρμογή του άρθρου 67 της Συνθήκης (ΕΕ L 178, σ. 5),

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους R. Schintgen, πρόεδρο του δευτέρου τμήματος, προεδρεύοντα του έκτου τμήματος, P. J. G. Karpeyn (εισηγητή), και G. Hirsch, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Léger

γραμματέας: D. Louterman-Hubeau, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- η Sandoz GmbH, εκπροσωπούμενη από τον P. Csoklich, δικηγόρο Βιέννης,
- η Αυστριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τη C. Stix-Hackl, Gesandte στο Ομοσπονδιακό Υπουργείο Εξωτερικών,
- η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον L. Fernandes, διευθυντή της νομικής υπηρεσίας της γενικής διευθύνσεως κοινοτικών υποθέσεων του Υπουργείου Εξωτερικών, και τη C. Ramos, νομική σύμβουλο στη νομική υπηρεσία της Τράπεζας της Πορτογαλίας,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από την H. Michard, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας, και τον A. Buschmann, δημόσιο υπάλληλο κράτους μέλους αποσπασμένο στην ίδια υπηρεσία,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Sandoz GmbH, εκπροσωπούμενης από τον P. Csoklich, της Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Bur-

genland, εκπροσωπούμενης από την H. Bavenek-Weber, Oberregierungsrätin, της Αυστριακής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τη C. Stix-Hackl και τον G. Glega, Ministerialrat στο Ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομικών, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τον A. Buschmann, κατά τη συνεδρίαση της 4ης Μαρτίου 1999,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 20ής Μαΐου 1999,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με διάταξη της 18ης Δεκεμβρίου 1997, η οποία περιήλθε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 29 Δεκεμβρίου 1997, το Verwaltungsgerichtshof υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), δύο προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία των άρθρων 73 Β και 73 Δ της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρων 56 ΕΚ και 58 ΕΚ), καθώς και των άρθρων 1 και 4 της οδηγίας 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουνίου 1988, για τη θέση σε εφαρμογή του άρθρου 67 της Συνθήκης (ΕΕ L 178, σ. 5, στο εξής: οδηγία).
- 2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκλυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Santoz GmbH (στο εξής: Santoz), με έδρα τη Βιέννη, και της Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, σχετικά με τη συμφωνία προς το κοινοτικό δίκαιο εθνικής νομοθεσίας που επιτρέπει στις φορολογικές αρχές να επιβάλλουν φόρο ανερχόμενο στο 0,8 % της αξίας του δανείου που λαμβάνει δανειολήπτης που κατοικεί στην ημεδαπή από δανειστή που δεν κατοικεί στην ημεδαπή.

Η κοινοτική ρύθμιση

3 Το άρθρο 73 Β της Συνθήκης ορίζει τα εξής:

«1. Στο πλαίσιο των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου, απαγορεύεται οποιοσδήποτε περιορισμός των κινήσεων κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών.

2. Στο πλαίσιο των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου, απαγορεύονται όλοι οι περιορισμοί στις πληρωμές μεταξύ κρατών μελών και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών.»

4 Το άρθρο 73 Δ της Συνθήκης προβλέπει τα ακόλουθα:

«1. Οι διατάξεις του άρθρου 73 Β δεν θίγουν το δικαίωμα των κρατών μελών:

- α) να εφαρμόζουν τις οικείες διατάξεις της φορολογικής τους νομοθεσίας οι οποίες διακρίνουν μεταξύ φορολογουμένων που δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά την κατοικία τους ή τον τόπο όπου είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους,
- β) να λαμβάνουν όλα τα απαραίτητα μέτρα για την αποφυγή παραβάσεως των εθνικών νομοθετικών και κανονιστικών διατάξεων, ιδίως στον τομέα της φορολογίας ή της προληπτικής εποπτείας των πιστωτικών ιδρυμάτων, ή να προβλέπουν διαδικασίες δήλωσης των κινήσεων κεφαλαίων για λόγους

διοικητικής ή στατιστικής ενημέρωσης ή να λαμβάνουν μέτρα υπαγορευμένα από λόγους δημόσιας τάξης ή δημόσιας ασφάλειας.

2. Οι διατάξεις του παρόντος κεφαλαίου δεν θίγουν τη δυνατότητα εφαρμογής περιορισμών του δικαιώματος εγκατάστασης που συμβιβάζονται με την παρούσα συνθήκη.

3. Τα μέτρα και οι διαδικασίες που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 δεν μπορούν να αποτελούν ούτε μέσο αυθαιρέτων διακρίσεων ούτε συγκαλυμμένο περιορισμό της ελεύθερης κίνησης των κεφαλαίων και των πληρωμών όπως ορίζεται στο άρθρο 73 Β.»

5 Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας:

«Τα κράτη μέλη καταργούν τους περιορισμούς των κινήσεων κεφαλαίων που πραγματοποιούνται μεταξύ κατοίκων των κρατών μελών, με την επιφύλαξη των κατωτέρω διατάξεων. Για την ευχερέστερη εφαρμογή της παρούσας οδηγίας, οι κινήσεις κεφαλαίων ταξινομούνται σύμφωνα με την ονοματολογία του παραρτήματος Ι.»

6 Το άρθρο 4 της οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Οι διατάξεις της παρούσας οδηγίας δεν θίγουν το δικαίωμα των κρατών μελών να λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα για την αποφυγή των παραβάσεων των νόμων και των κανονιστικών τους πράξεων, ιδίως στον τομέα της φορολογίας ή της ποινικής [προληπτικής] εποπτείας των πιστωτικών ιδρυμάτων, και να προβλέπουν διαδικασίες δήλωσης των κινήσεων κεφαλαίων για λόγους διοικητικής ή στατιστικής ενημέρωσης.»

Η εφαρμογή των μέτρων και διαδικασιών αυτών δεν μπορεί να οδηγεί σε παρεμπόδιση των κινήσεων κεφαλαίων που πραγματοποιούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου.»

7

Σύμφωνα με το κεφάλαιο VIII της ονοματολογίας του παραρτήματος I της οδηγίας, το οποίο επιγράφεται «Χρηματοδοτικά δάνεια και πιστώσεις», τα δάνεια και οι πιστώσεις που χορηγούνται από κατοίκους σε μη κατοίκους εμπίπτουν στις κινήσεις κεφαλαίων.

Η αυστριακή νομοθεσία

Το άρθρο 15, παράγραφος 1, του *Gebührengesetz* (νόμου περί τελών χαρτοσήμου, *BGBI.* 1957, αριθ. 267, όπως έχει τροποποιηθεί και δημοσιευθεί στο *BGBI.* 818/1993, στο εξής: *GebG*), προβλέπει τα εξής:

«Οι δικαιοπραξίες υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου μόνον αν καταρτίζονται εγγράφως, υπό την επιφύλαξη τυχόν παρεκκλίσεων που προβλέπει ομοσπονδιακός νόμος.»

Όσον αφορά το γενεσιουργό αίτιο του φόρου, το άρθρο 16 του *GebG* καθιερώνει διάκριση ανάλογα με το αν το έγγραφο καταρτίζεται εκτός του εθνικού εδάφους ή στην Αυστρία. Αν το έγγραφο καταρτίζεται εντός αυτού του κράτους μέλους, ο φόρος οφείλεται, σύμφωνα με το άρθρο 16, παράγραφος 1, του *GebG*, είτε κατά την ημερομηνία υπογραφής του εγγράφου από τα δύο συμβαλλόμενα μέρη είτε κατά την έκδοση ή την αποστολή του εγγράφου από τον μοναδικό υπογράφοντα.

Όσον αφορά τα έγγραφα που καταρτίζονται εκτός του εθνικού εδάφους, ο φόρος οφείλεται, σύμφωνα με το άρθρο 16, παράγραφος 2, σημείο 1, του *GebG*, κατά τη

σύναψη της έγγραφης συμβάσεως ή, σύμφωνα με το σημείο 2, στοιχείο b, της εν λόγω διατάξεως, κατά την ημερομηνία εισόδου του εγγράφου στην Αυστρία.

- 11 Κατά το άρθρο 33 Tarifpost (στο εξής: TP) 8, παράγραφος 1, του GebG, οι συμβάσεις δανείων υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου ύψους 0,8 % της αξίας του ποσού του δανείου. Στην παράγραφο 4, πρώτη φράση, της διατάξεως αυτής ορίζονται τα ακόλουθα:

«Αν σχετικά με δάνειο εταίρου προς την εταιρία του ή σχετικά με δάνειο που χορηγείται από δανειστή ο οποίος δεν διαθέτει στην ημεδαπή κατοικία ή συνήθη διαμονή ούτε τη διοίκηση ή την έδρα του δεν έχει καταρτιστεί έγγραφο που θεμελιώνει υποχρέωση καταβολής τελών χαρτοσήμου, τα λογιστικά βιβλία τα οποία υποχρεούται να τηρεί ο δανειολήπτης, σύμφωνα με τις εφαρμοστέες στην ημεδαπή διατάξεις του φορολογικού δικαίου, και στα οποία καταχωρίστηκε το δάνειο αντικαθιστούν τον έγγραφο τύπο».

Το πραγματικό πλαίσιο και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 12 Στις 20 Ιανουαρίου 1995, η Sandoz συνήψε με την εταιρία Sandoz Management Services SA, που εδρεύει στις Βρυξέλλες, σύμβαση δανείου ύψους 220 εκατομμυρίων αυστριακών σελινίων (ATS). Σχετικά με το δάνειο αυτό δεν καταρτίστηκε έγγραφο, πλην όμως η Sandoz το καταχώρισε στα λογιστικά της βιβλία.
- 13 Στις 18 Δεκεμβρίου 1995, η Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland αξίωσε από τη Sandoz την καταβολή, βάσει μιας αντικαθιστώσας τον έγγραφο τύπο καταχωρίσεως (Ersatzbeurkundung), τέλους χαρτοσήμου που αντι-

προσώπευε το 0,8 % του ποσού του δανείου, σύμφωνα με το άρθρο 33 TP 8, παράγραφος 4, πρώτη φράση, του GebG.

- 14 Στο πλαίσιο της προσφυγής που άσκησε κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, η Sandoz υποστηρίζει, μεταξύ άλλων, ότι η εν λόγω διάταξη συνιστά εμπόδιο στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων μεταξύ δανειολήπτη που κατοικεί στην ημεδαπή και δανειστή που είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος και ότι είναι ικανή να αποτρέψει τον εν λόγω δανειολήπτη από το να ζητήσει δάνειο από τον δανειστή αυτόν.
- 15 Αντιθέτως, το ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομικών, που εκπροσωπεί τις φορολογικές αρχές που εξέδωσαν την επίμαχη στην κύρια δίκη πράξη, ισχυρίζεται ότι το άρθρο 33 TP 8, παράγραφος 4, πρώτη φράση, του GebG εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 73 Δ, παράγραφος 1, της Συνθήκης. Κατά την άποψή του, η διάταξη αυτή δεν συνεπάγεται δυσμενή διάκριση σε βάρος των δανειστών που είναι εγκατεστημένοι σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο του δανειολήπτη, αλλά σκοπεί να διασφαλίσει ότι τα δάνεια που χορηγούνται σε κατοίκους Αυστρίας υπόκεινται στους ίδιους φορολογικούς όρους, ανεξαρτήτως του εάν χορηγούνται από δανειστές που κατοικούν στην Αυστρία ή σε άλλο κράτος μέλος. Άλλως, στην περίπτωση των δανείων που χορηγούνται από δανειστές που δεν κατοικούν στην Αυστρία, θα ήταν δυνατό, δεδομένου ότι τα έγγραφα που αφορούν τα δάνεια αυτά επικυρώνονται στην αλλοδαπή και παραμένουν στην κατοχή του δανειστή, να μην υποχρεούται ο δανειολήπτης να καταβάλει τέλη χαρτοσήμου στην ημεδαπή. Επομένως, η έννοια της αντικαθιστώσας τον έγγραφο τύπο καταχωρίσεως εισήχθη στον GebG αποκλειστικά και μόνο προς το συμφέρον της ίσης φορολογικής μεταχειρίσεως των δανειοληπτών.
- 16 Υπ' αυτές τις συνθήκες, το Verwaltungsgerichtshof αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Απαγορεύουν το άρθρο 73 Β της Συνθήκης ΕΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 73 Δ (ιδίως δε με την παράγραφο 3 αυτού) της Συνθήκης αυτής, και το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 88/361/ΕΟΚ, για τις κινήσεις κεφαλαίων, σε συνδυασμό με το άρθρο 4 της οδηγίας αυτής, τη διατήρηση σε ισχύ της διατάξεως του άρθρου 33 TP (Tarifpost) 8, παράγραφος 4, πρώτη φράση, του

Hebūthseξητευς (νόμου περί τελών χαρτοσήμου) του 1957 (ως αυτός έχει στο *BGBI.* 818/1993), η οποία προβλέπει ότι, στις περιπτώσεις στις οποίες δεν έχει καταρτιστεί, σχετικά με δάνειο χορηγηθέν από δανειστή ο οποίος δεν έχει στην ημεδαπή κατοικία ή συνήθη διαμονή ούτε τη διοίκηση ή την έδρα του, έγγραφο που θεμελιώνει υποχρέωση καταβολής τελών χαρτοσήμου, τα λογιστικά βιβλία και έγγραφα τα οποία οφείλει να τηρεί ο δανειολήπτης, σύμφωνα με τις εφαρμοστέες στην ημεδαπή διατάξεις του φορολογικού δικαίου, και στα οποία καταχωρίστηκε το δάνειο επέχουν θέση εγγράφου (*Urkunde*);

- 2) Αποτελεί η φορολόγηση των δανείων (στο μέτρο που αυτά συνεπάγονται κινήσεις κεφαλαίων από ένα κράτος μέλος σε άλλο), η οποία προβλέπεται στο άρθρο 33 TP 8, παράγραφος 1, του *Gebührengesetz*, αυθαίρετη διάκριση ή συγκαλυμμένο περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων και των πληρωμών υπό την έννοια του άρθρου 73 B της Συνθήκης ΕΚ;»

Επί του δευτέρου ερωτήματος

- 17 Με το δεύτερο ερώτημά του, που πρέπει να εξεταστεί πρώτο, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν τα άρθρα 73 B, παράγραφος 1, και 73 Δ, παράγραφοι 1, στοιχείο β', και 3, της Συνθήκης έχουν την έννοια ότι απαγορεύουν τη φορολόγηση δανείων συναφθέντων σε άλλο κράτος μέλος, η οποία προβλέπεται από διάταξη όπως αυτή του άρθρου 33 TP 8, παράγραφος 1, του *GebG*.
- 18 Πρέπει καταρχάς να υπομνηστεί ότι η απαγόρευση του άρθρου 73 B, παράγραφος 1, της Συνθήκης αφορά όλους τους περιορισμούς των κινήσεων κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών.
- 19 Όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στις παραγράφους 31 και 48 των προτάσεών του, μια νομοθεσία όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη στερεί τους κατοίκους ενός

κράτους μέλους από τη δυνατότητα να τύχουν του ευεργετήματος της μη υποβολής σε φόρο, η οποία θα μπορούσε να ισχύει για τα δάνεια που συνάπτονται εκτός του εθνικού εδάφους. Επομένως, ένα τέτοιο μέτρο είναι ικανό να αποτρέπει τους κατοίκους αυτούς από το να συνάπτουν δάνεια με πρόσωπα εγκατεστημένα σε άλλα κράτη μέλη (βλ. απόφαση της 14ης Νοεμβρίου 1995, C-484/93, Svensson και Gustavsson, Συλλογή 1995, σ. I-3955, σκέψη 10).

- 20 Επομένως, μια τέτοια νομοθεσία συνιστά περιορισμό των κινήσεων κεφαλαίων υπό την έννοια του άρθρου 73 Β, παράγραφος 1, της Συνθήκης.
- 21 Ακολούθως, πρέπει να εξεταστεί αν μια νομοθεσία όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη μπορεί να θεωρηθεί απαραίτητο μέτρο υπό την έννοια του άρθρου 73 Δ, παράγραφος 1, στοιχείο β', της Συνθήκης.
- 22 Η Sandoz ισχυρίζεται ότι το άρθρο 33 ΤΡ 8, παράγραφος 1, του GebG σκοπεί στην εγγύηση της ασφάλειας δικαίου όσον αφορά τη δικαιοπραξία. Συναφώς, υποστηρίζει ότι η διάταξη αυτή, η οποία υποβάλλει σε τέλος χαρτοσήμου κάθε σύμβαση δανείου, ανεξαρτήτως του εάν συνάπτεται στην Αυστρία ή σε άλλο κράτος μέλος, δεν τηρεί την αρχή της αναλογικότητας. Πράγματι, κατά τη Sandoz, η πρακτική που ακολουθείται εν γένει στην Αυστρία είναι να μην καταρτίζεται έγγραφο για δικαιοπραξίες του τομέα των δανείων ή να αντικαθίσταται το έγγραφο αυτό από άλλο, που δεν υπόκειται στην καταβολή τέτοιου τέλους. Δεδομένου ότι το μέτρο αυτό δεν ανταποκρίνεται πλέον στις οικονομικές ανάγκες της δημόσιας αρχής, δεν είναι πλέον αναγκαίο και, καθόσον αυξάνει την ανασφάλεια δικαίου, καταλήγει σε αποτέλεσμα αντίθετο προς τον επιδιωκόμενο σκοπό.
- 23 Αντιθέτως, η Αυστριακή Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι σκοπός της εθνικής νομοθεσίας είναι η θέσπιση ενός έμμεσου εσωτερικού φόρου, ο οποίος, κατά το παρόν στάδιο της μερικής εναρμονίσεως της φορολογικής νομοθεσίας, εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών. Κατά την κυβέρνηση αυτή, η φορολόγηση των δανείων που συνάπτονται εγγράφως εκτός του εθνικού εδάφους από τους κατοίκους της Αυσ-

στρίας δικαιολογείται από την τήρηση της αρχής της ίσης φορολογικής μεταχειρίσεως των κατοίκων. Επομένως, το μέτρο αυτό είναι απαραίτητο για την αποφυγή της παραβάσεως των εθνικών νομοθετικών και κανονιστικών διατάξεων στον τομέα της φορολογίας, υπό την έννοια του άρθρου 73 Δ, παράγραφος 1, στοιχείο β', της Συνθήκης.

- 24 Όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στις παραγράφους 73 και 74 των προτάσεών του, ο βασικός σκοπός που επιδιώκει μια νομοθεσία όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία πλήττει, χωρίς να λαμβάνει υπόψη την ιθαγένεια των συμβαλλομένων μερών ή τον τόπο συνάψεως της συμβάσεως δανείου, όλα τα εγκατεστημένα στην Αυστρία φυσικά και νομικά πρόσωπα που συνάπτουν τέτοια σύμβαση, έγκειται στη διασφάλιση της ίσης φορολογικής τους μεταχειρίσεως. Δεδομένου ότι έχει ως αποτέλεσμα να τα υποχρεώνει να καταβάλουν τον φόρο, ένα τέτοιο μέτρο εμποδίζει τους υποκειμένους στον φόρο να αποφεύγουν την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που απορρέουν από εθνική φορολογική νομοθεσία, επωφελούμενοι της ελευθερίας των κινήσεων κεφαλαίων που εγγυάται το άρθρο 73 Β, παράγραφος 1, της Συνθήκης. Επομένως, μια νομοθεσία όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη είναι απαραίτητη για την αποφυγή παραβάσεων των εθνικών νομοθετικών και κανονιστικών διατάξεων στον τομέα της φορολογίας υπό την έννοια του άρθρου 73 Δ, παράγραφος 1, στοιχείο β', της Συνθήκης.
- 25 Τέλος, πρέπει να εξεταστεί αν μια φορολογική νομοθεσία όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη συνιστά μέσο αυθαίρετης διακρίσεως, υπό την έννοια του άρθρου 73 Δ, παράγραφος 3, της Συνθήκης.
- 26 Συναφώς, αρκεί η διαπίστωση ότι ο φόρος που θεσπίζει το άρθρο 33 ΤΡ 8, παράγραφος 1, του GebG εφαρμόζεται αδιακρίτως σε όλους τους δανειολήπτες που κατοικούν στην Αυστρία, χωρίς διάκριση ανάλογα με την ιθαγένειά τους ή με τον τόπο συνάψεως του δανείου.
- 27 Επομένως, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 73 Β, παράγραφος 1, και 73 Δ, παράγραφοι 1, στοιχείο β', και 3, της Συνθήκης έχουν την

έννοια ότι δεν απαγορεύουν τη φορολόγηση δανείων συναφθέντων σε άλλο κράτος μέλος, η οποία προβλέπεται από εθνική διάταξη όπως αυτή του άρθρου 33 TP 8, παράγραφος 1, του GebG.

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 28 Με το πρώτο ερώτημά του, το εθνικό δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν τα άρθρα 73 Β, παράγραφος 1, και 73 Δ, παράγραφος 3, της Συνθήκης, καθώς και τα άρθρα 1, παράγραφος 1, και 4 της οδηγίας, έχουν την έννοια ότι απαγορεύουν εθνική διάταξη όπως αυτή του άρθρου 33 TP 8, παράγραφος 4, πρώτη φράση, του GebG.
- 29 Συναφώς, πρέπει να υπομνηστεί ότι η εν λόγω διάταξη προβλέπει, κατ' ουσίαν, ότι, οσάκις το δάνειο συνάπτεται εκτός του εθνικού εδάφους από φυσικό ή νομικό πρόσωπο που είναι εγκατεστημένο στην Αυστρία, χωρίς να έχει καταρτιστεί έγγραφο, η δε ύπαρξή του εμφανίζεται από τη μνεία του δανείου αυτού στα λογιστικά βιβλία και έγγραφα του δανειολήπτη, το δάνειο αυτό υπόκειται στον φόρο που προβλέπει η παράγραφος 1 της ίδιας διατάξεως.
- 30 Όσον αφορά δάνειο συναφθέν στην Αυστρία χωρίς την κατάρτιση εγγράφου, η αυστριακή νομοθεσία προβλέπει ότι το δάνειο αυτό πρέπει υποχρεωτικά να εγγράφεται στα λογιστικά βιβλία. Αντιθέτως, όπως προκύπτει από τον φάκελο και από τις παρατηρήσεις που ανέπτυξε η Αυστριακή Κυβέρνηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ένα τέτοιο δάνειο δεν υπόκειται στον φόρο που προβλέπει το άρθρο 33 TP 8, παράγραφος 1, του GebG.
- 31 Επομένως, η διάταξη αυτή ενέχει δυσμενή διάκριση ανάλογα με τον τόπο συνάψεως του δανείου. Μια τέτοια δυσμενής διάκριση μπορεί να αποτρέψει τους κατοίκους

από τη σύναψη δανείων με πρόσωπα εγκατεστημένα σε άλλα κράτη μέλη και συνιστά, επομένως, περιορισμό των κινήσεων κεφαλαίων υπό την έννοια του άρθρου 73 Β, παράγραφος 1, της Συνθήκης.

- 32 Υπ' αυτές τις συνθήκες, πρέπει να εξεταστεί αν μια διάταξη όπως αυτή του άρθρου 33 ΤΡ 8, παράγραφος 4, πρώτη φράση, του GebG μπορεί να δικαιολογηθεί υπό το φως των μέτρων που αναφέρει το άρθρο 73 Δ, παράγραφος 1, στοιχείο β', της Συνθήκης.
- 33 Συναφώς, η Αυστριακή Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι το άρθρο 33 ΤΡ 8, παράγραφος 4, πρώτη φράση, επιδιώκει διπλό σκοπό. Αφενός, η διάταξη αυτή σκοπεύει να διασφαλίσει την ίση φορολογική μεταχείριση των κατοίκων Αυστρίας, ανεξαρτήτως της ιθαγένειας των δανειοληπτών και του τόπου συνάψεως του δανείου. Αφετέρου, η εν λόγω διάταξη σκοπεύει να αποτρέψει τη διάπραξη από τους δανειολήπτες που κατοικούν στην Αυστρία απάτης συνιστάμενης στην απόκρυψη της υπάρξεως δανείου συναφθέντος εγγράφως, δεδομένου ότι η απάτη αυτή διευκολύνεται από τις δυσχέρειες που αντιμετωπίζουν οι εθνικές φορολογικές αρχές για να αποδείξουν ότι έχει πράγματι καταρτιστεί έγγραφο σε άλλο κράτος μέλος.
- 34 Όσον αφορά το πρώτο επιχείρημα, αρκεί η διαπίστωση ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη διάταξη, καθόσον διακρίνει μεταξύ των Αυστριακών κατοίκων που έχουν συνάψει δάνειο χωρίς να καταρτίσουν έγγραφο, ανάλογα με το αν το δάνειο συνάφθηκε στην Αυστρία ή σε άλλο κράτος μέλος, αντιβαίνει προς τον επιδιωκόμενο σκοπό, που έγκειται στη διασφάλιση της ίσης φορολογικής μεταχειρίσεως των εγκατεστημένων στην Αυστρία φυσικών και νομικών προσώπων ανεξαρτήτως του τόπου συνάψεως του δανείου.
- 35 Όσον αφορά το δεύτερο επιχείρημα, πρέπει να τονιστεί, όπως έπραξε ο γενικός εισαγγελέας στην παράγραφο 94 των προτάσεών του, ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη

διάταξη είναι ακατάλληλη να αποτρέψει τη διάπραξη απατών από τους δανειολήπτες που κατοικούν στην Αυστρία.

36 Επομένως, μια διάταξη όπως αυτή του άρθρου 33 TP 8, παράγραφος 4, πρώτη φράση, του GebG δεν μπορεί να δικαιολογηθεί υπό το φως των μέτρων που αναφέρονται στο άρθρο 73 Δ, παράγραφος 1, στοιχείο β', της Συνθήκης.

37 Συνεπώς, παρέλκει η εξέταση του εάν η διάταξη αυτή πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 73 Δ, παράγραφος 3, της Συνθήκης και του άρθρου 4, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας.

38 Υπό τις συνθήκες αυτές, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 73 Β, παράγραφος 1, και 73 Δ, παράγραφος 1, στοιχείο β', της Συνθήκης απαγορεύουν εθνική διάταξη όπως αυτή του άρθρου 33 TP 8, παράγραφος 4, πρώτη φράση, του GebG.

Επί των δικαστικών εξόδων

39 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Αυστριακή και η Πορτογαλική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκλυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με διάταξη της 18ης Δεκεμβρίου 1997 το Verwaltungsgerichtshof, αποφαινεται:

- 1) Τα άρθρα 73 Β, παράγραφος 1, και 73 Δ, παράγραφοι 1, στοιχείο β', και 3, της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρα 56, παράγραφος 1, ΕΚ και 58, παράγραφοι 1, στοιχείο β', και 3, ΕΚ) έχουν την έννοια ότι δεν απαγορεύουν τη φορολόγηση δανείων συναφθέντων σε άλλο κράτος μέλος, η οποία προβλέπεται από εθνική διάταξη όπως αυτή του άρθρου 33 Tarifpost 8, παράγραφος 1, του Gebührengesetz.
- 2) Τα άρθρα 73 Β, παράγραφος 1, και 73 Δ, παράγραφος 1, στοιχείο β', της Συνθήκης απαγορεύουν εθνική διάταξη όπως αυτή του άρθρου 33 Tarifpost 8, παράγραφος 4, πρώτη φράση, του Gebührengesetz.

Schintgen

Karpeyn

Hirsch

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 14 Οκτωβρίου 1999.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος του έκτου τμήματος

R. Grass

J. C. Moitinho de Almeida