FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT P. CRUZ VILLALÒN fremsat den 9. december 2010[1]

Indhold

I — Retsforskrifter ..... I - 3324

A — EU-retlige forskrifter ..... I - 3324

B — Nationale retsforskrifter ..... I - 3328

II — De faktiske omstændigheder ..... I - 3329

III — Retsforhandlingerne ved Domstolen og de præjudicielle spørgsmål ..... I - 3330

IV — Det første præjudicielle spørgsmål ..... I - 3330

A — Indledende bemærkninger ..... I - 3331

1. Frie kapitalbevægelser og deres virkning udadtil ..... I - 3331

2. OLT og deres retlige status i EU-retten ..... I - 3332

3. Sammenfatning ..... I - 3337

B — Anvendelse af artikel 63 TEUF på OLT ..... I - 3337

1. Anvendelse af de frie kapitalbevægelser eller etableringsfriheden ..... I - 3337

2. Uanvendelighed af artikel 63, stk. 1, TEUF som resultat af afgørelse 91/482 og 2001/822 ..... I - 3339

1 — Originalsprog: spansk.

3. Uanvendelighed af artikel 63 TEUF på grund af »stand-still«-klausulen i artikel 64, stk. 1, TEUF ..... I - 3342

C — Tilsidesættelse af artikel 63 TEUF ..... I - 3345

1. Spørgsmålet, om der foreligger en restriktion for de frie kapitalbevægelser ..... I - 3345

2. Begrundelse for restriktionen ..... I - 3348

V — Det andet præjudicielle spørgsmål ..... I - 3353

VI — Forslag til afgørelse ..... I - 3355

1. Tribunal de grande instance de Paris (Frankrig) har forelagt Domstolen to præjudicielle spørgsmål om foreneligheden med traktaterne af en fransk skattelovgivning, som med henblik på at indrømme fritagelse for en afgift, der pålægges juridiske personer, der besidder fast ejendom, sondrer imellem skatteydere, alt efter om deres egentlige ledelse har sæde i et tredjeland eller i en medlemsstat. Denne sag har desuden det særtræk, at det sted, hvor det pågældende selskabs egentlige ledelse har sæde, er De Britiske Jomfruøer, der som bekendt ikke er et tredjeland, men et oversøisk territorium, der er underlagt de særlige regler i artikel 198 ff. i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde.

2. Domstolen anmodes følgelig om at fortolke bestemmelserne om frie kapitalbevægelser i lyset af de særlige omstændigheder, som gør sig gældende for ordningen for de »oversøiske lande og territorier« (herefter »OLT«), og navnlig når medlemsstaterne, som begrundelse for at forsvare lovligheden af en restriktion for den frie bevægelighed, gør bekæmpelsen af skattesvig gældende.

3. Spørgsmålet er rejst i en for Domstolen allerede velkendt sammenhæng, idet den for nylig i Elisa-sagen og Établissements Rimbaud-sagen [2] havde lejlighed til at tage stilling til samme, her anfægtede, lovgivning, om end anvendt på restriktioner i forhold til

2 — Dom af 11.10.2007, sag C-451/05, Sml. I, s. 8251, og af 28.10.2010, sag C-72/09, Sml. I, s. 10659.

henholdsvis andre medlemsstater og stater i Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde. Denne sag giver endelig Domstolen mulighed for at supplere sin retspraksis ved at give svar på de særlige problemer, som OLT rejser.

I — Retsforskrifter

A — *EU-retlige forskrifter*

4. Artikel 63 TEUF — 65 TEUF beskriver den frie kapitalbevægelighed således:

»*Artikel 63*

1. Inden for rammerne af bestemmelserne i dette kapitel er alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande forbudt.

2. Inden for rammerne af bestemmelserne i dette kapitel er alle restriktioner for betalinger mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande forbudt.

Artikel 64

1. Artikel 63 berører ikke anvendelsen over for tredjelande af restriktioner, der den 31. december 1993 eksisterer i henhold til national lovgivning eller EU-lovgivning med hensyn til sådanne kapitalbevægelser til eller fra tredjelande, som vedrører direkte investeringer, herunder investering i fast ejendom, etablering, levering af finansielle tjenesteydelser eller værdipapirers adgang til kapitalmarkeder. For så vidt angår restriktioner, der eksisterer i henhold til national lovgivning i Bulgarien, Estland og Ungarn, er den relevante dato den 31. december 1999.

[…]

Artikel 65

1. Bestemmelserne i artikel 63 griber ikke ind i medlemsstaternes ret til:

a) at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, som sondrer imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til deres bopælssted eller med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret

b) at træffe de nødvendige foranstaltninger for at hindre overtrædelser af deres nationale ret og forskrifter, især på skatte- og

afgiftsområdet og i forbindelse med tilsynet med finansielle institutioner, eller til af administrative eller statistiske hensyn at fastlægge procedurer for anmeldelse af kapitalbevægelser eller til at træffe foranstaltninger, der er begrundet i hensynet til den offentlige orden eller den offentlige sikkerhed.

[…]

3. De foranstaltninger og fremgangsmåder, der er nævnt i stk. 1 og 2, må ikke udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital og betalinger, som defineret i artikel 63.

4. Er der ikke vedtaget foranstaltninger i medfør af artikel 64, stk. 3, kan Kommissionen vedtage en afgørelse, hvorefter restriktive skatteforanstaltninger vedtaget af en medlemsstat over for et eller flere tredjelande skal anses for at være forenelige med traktaterne, hvis de er begrundet ved et af Unionens mål og er forenelige med det indre markeds funktion, og det samme kan Rådet, hvis Kommissionen inden for en periode på tre måneder fra modtagelsen af den pågældende medlemsstats anmodning ikke har vedtaget nogen afgørelse. Rådet træffer afgørelse med enstemmighed på anmodning af en medlemsstat.«

5. Ordningen for OLT er omhandlet i TEUF's fjerde del. Med henblik på den foreliggende procedure skal især følgende forskrifter fremhæves:

»*Artikel 198*

Medlemsstaterne er enige om at associere de ikke-europæiske lande og territorier, der opretholder særlige forbindelser med Danmark, Frankrig, Nederlandene og Det Forenede Kongerige med Unionen. Disse lande og territorier, i det følgende benævnt »lande og territorier«, er opregnet i listen i bilag II.

Formålet med associeringen er at fremme den økonomiske og sociale udvikling i disse lande og territorier og at oprette nære økonomiske forbindelser mellem disse og Unionen som helhed.

I overensstemmelse med principperne i denne traktats præambel skal associeringen først og fremmest åbne mulighed for at tjene befolkningernes interesser i disse lande og territorier og øge deres velstand for herved at lede dem frem til den økonomiske, sociale og kulturelle udvikling, som de tilstræber.

Artikel 199

Associeringen tilstræber nedennævnte mål:

1) Medlemsstaterne anvender i deres samhandel med disse lande og territorier samme regler, som de i henhold til traktaterne anvender indbyrdes.

2) Hvert land eller territorium anvender i sin samhandel med medlemsstaterne og de øvrige lande og territorier samme regler, som det anvender over for den europæiske stat, med hvilken det opretholder særlige forbindelser.

3) Medlemsstaterne bidrager til de investeringer, som den fremskridende udvikling af disse lande og territorier kræver.

4) For så vidt angår de investeringer, der finansieres af Unionen, er deltagelse i licitationer og leverancer åben på lige betingelser for alle fysiske og juridiske personer, som henholdsvis er statsborgere eller hjemmehørende i medlemsstaterne eller i disse lande og territorier.

5) Medmindre der træffes særlige bestemmelser i henhold til artikel 203, gælder i forholdet mellem medlemsstaterne og disse lande og territorier uden nogen form for forskelsbehandling de i kapitlet om etableringsretten nævnte bestemmelser for deres statsborgeres og selskabers ret til at etablere sig, ligesom de dér nævnte fremgangsmåder finder tilsvarende anvendelse.

[…]

Artikel 203

Rådet vedtager med udgangspunkt i de resultater, der er opnået som led i disse lande og territoriers associering med Unionen, og på grundlag af de principper, der er nedfældet i traktaterne, med enstemmighed og på forslag af Kommissionen de nærmere retningslinjer for og fremgangsmåden ved de pågældende lande og territoriers associering med Unionen. Når sådanne bestemmelser vedtages af Rådet efter en særlig lovgivningsprocedure, træffer dette afgørelse med enstemmighed på forslag af Kommissionen og efter høring af Europa-Parlamentet.«

6. Bilag II til TEUF om de OLT, på hvilke bestemmelserne i traktatens fjerde del finder anvendelse, omfatter bl.a. De Britiske Jomfruøer.

7. Ved Rådets afgørelse 91/482/EØF af 25. juli 1991 om OLT's associering med Det Europæiske Økonomiske Fællesskab [3] vedtog det daværende Europæiske Økonomiske Fællesskab særlige bestemmelser for forbindelserne med OLT. Afgørelsen var i kraft indtil 1. december 2001.

3 — EFT L 263, s. 1.

8. Med hensyn til kapitalbevægelser bestemtes heri følgende:

»*Artikel 180*

1. For så vidt angår kapitalbevægelser i tilknytning til investeringer og løbende betalinger afholder OLT's kompetente myndigheder og Fællesskabets medlemsstater sig fra at træffe foranstaltninger på valutaområdet, der måtte være uforenelige med deres forpligtelser som følge af anvendelsen af denne afgørelses bestemmelser om handel med varer og tjenesteydelser, etablering og industrielt samarbejde. Disse forpligtelser er dog ikke til hinder for, at der i forbindelse med alvorlige økonomiske vanskeligheder eller alvorlige betalingsbalanceproblemer træffes de nødvendige beskyttelsesforanstaltninger.

2. For så vidt angår valutatransaktioner i forbindelse med investeringer og løbende betalinger afholder OLT's kompetente myndigheder og medlemsstaterne sig så vidt muligt fra at træffe diskriminerende foranstaltninger over for hinanden eller at give tredjelande en gunstigere behandling, idet de fuldt ud tager hensyn til det internationale valutasystems evolutive karakter, tilstedeværelsen af særlige valutaordninger og af betalingsbalanceproblemer.

Såfremt sådanne foranstaltninger eller en sådan behandling skulle vise sig uundgåelige, skal de opretholdes eller indføres i overensstemmelse med de almindelige anerkendte internationale valutaregler, og alle bestræbelser skal udfoldes, for at de negative virkninger for de berørte parter kan nedbringes til et minimum.«

9. Den 2. december 2001 trådte Rådets afgørelse 2001/822/EF af 27. november 2001 om OLT's associering med Det Europæiske Fællesskab [4] i kraft. Dette dokument, som erstatter afgørelse 91/482, fastsætter ligeledes en særlig bestemmelse om kapitalbevægelser:

»*Artikel 47*

Løbende betalinger og kapitalbevægelser

1. Med forbehold af stk. 2:

a) må medlemsstaterne og OLT's myndigheder ikke indføre nogen begrænsning på betalinger i konvertibel valuta under betalingsbalancens løbende poster mellem statsborgere i Fællesskabet og OLT

4 — EFT L 314, s. 1.

b) må medlemsstaterne og OLT's myndigheder, hvad angår transaktioner på betalingsbalancens kapitalposter, ikke indføre begrænsninger på den frie bevægelighed for kapital til direkte investeringer i selskaber stiftet i overensstemmelse med lovgivningen i modtagermedlemsstaten, -landet eller -området og sikrer, at sådanne investeringer og eventuelt overskud kan afvikles og hjemtages.

2. Fællesskabet, medlemsstaterne og OLT kan med de nødvendige ændringer træffe de foranstaltninger, der er anført i traktatens artikel 57, 58, 59, 60 og 301 i overensstemmelse med betingelserne heri. […] Myndighederne i OLT, medlemsstaten eller Fællesskabet, som træffer sådanne foranstaltninger, underretter straks den anden part herom og forelægger så snart som muligt en tidsplan for ophævelsen af de pågældende foranstaltninger.«

B — *Nationale retsforskrifter*

10. I henhold til artikel 990 D, stk. 1, i code général des impôts (den almindelige lov om skatter og afgifter, herefter »CGI«) skal juridiske personer, der direkte eller ved en mellemmand ejer en eller flere faste ejendomme, som er beliggende i Frankrig, eller som har tinglige rettigheder over sådanne goder, betale en årlig afgift på 3 % af disse ejendommes eller rettigheders handelsværdi. Afgiften skal svares af alle juridiske personer, herunder virksomheder, fonde og foreninger.

11. Fritagelser for afgiften er fastsat i CGI's artikel 990 E, som har følgende ordlyd:

»Den i artikel 990 D fastsatte afgift finder ikke anvendelse på:

1 juridiske personer, hvis aktiver i form af fast ejendom, jf. artikel 990 D, som er beliggende i Frankrig, repræsenterer mindre end 50 % af deres franske aktiver. Ved anvendelsen af denne bestemmelse er fast ejendom, som de i artikel 990 D nævnte juridiske personer eller mellemmænd anvender til deres egen erhvervsvirksomhed, der ikke vedrører fast ejendom, ikke omfattet af beregningen

2 juridiske personer, som har hjemsted i et land eller på et område, der har indgået en overenskomst med Frankrig om administrativ bistand til bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse, og som hvert år senest den 15. maj afgiver erklæring til myndigheden på det ved bekendtgørelse i henhold til artikel 990 F fastsatte sted, om beliggenheden, omfanget og værdien af de faste ejendomme, som de er indehavere af pr. 1. januar, tillige med navn

og adresse på deres medejere pr. samme dato samt antallet af hver af disses aktier eller andele

3 juridiske personer, hvis egentlige ledelse har sæde i Frankrig, og andre juridiske personer, som ifølge en overenskomst ikke må pålægges større skat, såfremt de hvert år på skatte- og afgiftsmyndighedernes opfordring giver meddelelse eller forpligter sig til at give meddelelse til myndighederne, og respekterer denne forpligtelse, om beliggenheden og omfanget af de faste ejendomme, som de er indehavere af pr. 1. januar, tillige med navn og adresse på deres aktionærer, parthavere eller andre medlemmer, samt antallet af hver af disses aktier, andele eller andre rettigheder, og dokumentation for deres skattemæssige hjemsted. Forpligtelsen påtages fra den dato, hvor den juridiske person erhverver den faste ejendom eller andele deri, jf. artikel 990 D, eller, for så vidt angår ejendomme, andele eller rettigheder, som allerede besiddes den 1. januar 1993, senest den 15. maj 1993 […].«

II — De faktiske omstændigheder

12. SARL Prunus (herefter »Prunus«) er et erhvervsdrivende selskab med hjemsted i Paris, Frankrig. Alle dets andele ejes af SA Polonium (herefter »Polonium«), der er et holdingselskab med hjemsted i Luxembourg. Polonium er et selskab, der er 100 % og med lige andele ejet af Lovett Overseas SA (herefter »Lovett«) og Grebell Investments SA (herefter »Grebell«), der begge er selskaber med hjemsted i De Britiske Jomfruøer.

13. I årene 1998-2002 ejede Prunus tre faste ejendomme i Paris og opfyldte forpligtelsen til indberetning til de franske skattemyndigheder. I henhold til CGI's artikel 990 E blev Prunus fritaget for 3 % beskatning af de faste ejendomme, som tilhørte juridiske personer. Selskaberne Lovett og Grebell blev i deres egenskab af indirekte ejere af Prunus' andele derimod pålignet den nævnte afgift med 50 % til hver, idet betingelserne for fritagelse i henhold til den nævnte artikel 990 E i CGI ikke var opfyldt. Skattemyndighederne opkrævede derfor den 7. maj 2003 fra begge selskaber betaling af afgiften for årene 2001 og 2002.

14. De franske myndigheder sendte rykkere til Prunus som solidarisk hæftende for betaling af den afgift, som Lovett og Grebell skyldte. Prunus indgav klage over denne afgørelse, som blev afvist den 12. december 2006. Til prøvelse af denne afvisning indgav Prunus appel ved tribunal de grande instance de Paris, hvilken retsinstans i henhold til artikel 267 TEUF har henvendt sig til Domstolen med denne præjudicielle forelæggelse.

III — Retsforhandlingerne ved Domstolen og de præjudicielle spørgsmål

15. Tribunal de grande instance de Paris' anmodning om præjudiciel afgørelse med følgende to spørgsmål blev indført i Domstolens register den 29. september 2009:

»1) Er artikel 56 EF ff. til hinder for en lovgivning som den, der følger af artikel 990 D ff. i code général des impôts, som giver juridiske personer, hvis egentlige ledelse har sæde i Frankrig, eller, fra den 1. januar 2008, i en medlemsstat i Den Europæiske Union, mulighed for at opnå fritagelse for den omtvistede afgift, og som betinger denne mulighed, for så vidt angår juridiske personer, hvis egentlige ledelse har sæde i et tredjeland, af, at der mellem Frankrig og den pågældende stat er indgået en overenskomst om administrativ bistand til bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse, eller af, at disse selskaber i medfør af en overenskomst, der indeholder en klausul om forbud mod forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, ikke må undergives en hårdere beskatning end den, der gælder for juridiske personer, hvis egentlige ledelse har sæde i Frankrig?

2) Er artikel 56 EF ff. til hinder for en lovgivning som den, der følger af artikel 990 F i code général des impôts, som tillader skattemyndighederne at pålægge enhver juridisk person, som er mellemstillet skyldneren eller skyldnerne af den afgift, som er foreskrevet ved artikel 990 D ff. i code général des impôts, og den faste ejendom eller rettigheder til fast ejendom, solidarisk hæftelse for afgiften?«

16. Repræsentanten for Prunus og Polonium, Den Franske Republik, Kongeriget Belgien, Kongeriget Danmark, Republikken Estland, Kongeriget Spanien, Den Italienske Republik, Kongeriget Nederlandene, Kongeriget Sverige og Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland samt Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg.

17. Under retsmødet den 23. september 2009 blev der afgivet mundtlige indlæg af repræsentanten for Prunus og Polonium samt de befuldmægtigede for Den Franske Republik, Kongeriget Sverige, Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland og Kommissionen.

IV — Det første præjudicielle spørgsmål

18. Den forelæggende ret formulerer sit første spørgsmål under henvisning til, at sædet for den egentlige ledelse af det selskab, der er

pålagt den anfægtede afgift, er beliggende *i et tredjeland*. Den virkelige usikkerhed, som denne sag giver anledning til, henviser imidlertid ikke til, at sædet er beliggende i et tredjeland, men i et OLT. Dette særtræk forenet med de nævnte landes og territoriers særlige status indebærer en anden problemstilling, end hvis et egentligt tredjeland var berørt. Det her rejste spørgsmål omhandler en afklaring af overensstemmelsen med EU-retten af en afgift, som indfører en forskelsbehandling af juridiske personer, hvis egentlige ledelses sæde er beliggende i et OLT.

A — *Indledende bemærkninger*

19. På baggrund af ovenstående afklaring kræver svaret på det første spørgsmål, som tribunal de grande instance de Paris har forelagt, nogle indledende afklaringer, dels vedrørende særtrækkene ved frie kapitalbevægelser og dels vedrørende OLT's karakter og form for associering med EU.

1. Frie kapitalbevægelser og deres virkning udadtil

20. Til forskel fra de øvrige friheder har den frie bevægelighed for kapital såvel et anvendelsesområde *inden for* Unionen med sigte på at beskytte finansielle aktivers bevægelser mellem medlemsstaterne, som et anvendelsesområde *uden for* Unionen med sigte på at opretholde en fri kapitalstrøm mellem medlemsstater og tredjelande.

21. Ophævelsen af ydre barrierer for kapitalen har forskellige grunde: at undgå ensidig kapitaltilgang via medlemsstater med mere liberale adgangsordninger, nødvendigheden af at styrke den fælles valuta og fremme af finanscentre af global betydning inden for Unionen [5]. Forfølgelsen af de nævnte mål medfører imidlertid også nødvendigheden af at indføre beskyttelsesforanstaltninger til bekæmpelse af negative fænomener som følge af liberaliseringen. Samtidig med at traktaterne udstrækker de frie kapitalbevægelser til tredjelande, indhegner de bevægeligheden med undtagelser og særlige fravigelser, som adskiller sig væsentligt fra de undtagelser, der er foreskrevet for de øvrige friheder [6].

22. Den omstændighed, at anvendelsesområdet for denne frihed ligesom de mål, der forfølges ved samme, adskiller sig så væsentligt fra de øvrige frie bevægeligheder, forklarer, at Domstolens traditionelle praksis med en vis vanskelighed tilpasses, hver gang den

5 — Jf. L.M. Hinojosa Martínez: *La regulación de los movimientos de capital desde una perspectiva europea,* Ed. McGraw Hill, Madrid, 1997, s. 11 ff. Domstolen har selv påpeget begrundelserne for liberaliseringen i dom af 18.12.2007, sag C-101/05, A, Sml. I, s. 11531, præmis 31.

6 — Jf. artikel 64 TEUF – 66 TEUF samt artikel 75, stk. 1 og 2, TEUF.

står over for artikel 63 TEUF ff.[7]. Denne fælles tilgang, men med en vis tilpasning til den frie kapitalbevægelighed, er den, der nødvendigvis skal anvendes i forbindelse med denne sag.

2. OLT og deres retlige status i EU-retten

23. Det andet element, der indledningsvis skal påpeges, vedrører OLT's retlige situation i betragtning af, at det i det første spørgsmål omtalte »tredjeland«, hvor det selskab, der skylder den anfægtede afgift, har sit hjemsted, er et OLT, nærmere bestemt De Britiske Jomfruøer. Før jeg indleder en fortolkning af artikel 63 TEUF, er det formålstjenligt kort at redegøre for disse territoriers placering og status i forhold til EU-retten.

24. Allerede i 1956, på Den Franske Republiks initiativ, fastsatte konferencen i Venedig, der blev afholdt den 29. og 30. maj 1956, med henblik på den efterfølgende udarbejdelse af traktaten om Det Europæiske Økonomiske Fællesskab indførelsen af en særlig status for de territorier i de undertegnende stater, som der forelå særlige historiske, sociale og politiske forbindelser med. Forslaget blev endelig vedtaget og indføjet i EØF-traktaten[8]. Resultatet afspejledes i et særligt kapitel om OLT, og de territorier, der omfattedes af denne kategori, opregnedes[9], og en gennemførelseskonvention blev undertegnet og ratificeret, som skulle tjene som instrument for den konkrete regulering af relationerne mellem de nævnte territorier og det daværende EØF[10].

25. Siden da er grundlaget for den i traktaterne fastsatte retlige status for OLT stort set forblevet uændret gennem tiderne, om end der er foretaget punktuelle ændringer af antallet af berørte territorier, samt af de særlige rammer for udvikling, idet gennemførelseskonventionerne er blevet erstattet af successive rådsafgørelser vedtaget på grundlag af artikel 203 TEUF[11]. Karakteren af de forbindelser, der forener disse territorier med en medlemsstat og i forlængelse heraf med

7 — I en kritisk tone jf. B. Terra og P. Wattel: *European Tax Law*, 4ª ed., Kluwer, Haag, s. 52.

8 — EØF-traktatens artikel 131-136 i deres oprindelige affattelse, selv om det skal bemærkes, at der ikke fastsattes en tilsvarende ordning for hverken EKSF-traktaten eller EURATOM-traktaten.

9 — Jf. bilag IV til EØF-traktaten, i dens oprindelige affattelse.

10 — Gennemførelseskonvention af 25.3.1957, undertegnet af de seks medlemsstater, der var grundlæggerne af Fællesskaberne.

11 — Rådet har hidtil vedtaget flere afgørelser af denne karakter, hvoraf den seneste er afgørelse 2001/822, der er gældende indtil den 31.12.2011.

Unionen som helhed, er i det væsentlige blevet opretholdt uændret [12].

26. Sagt meget kortfattet er OLT ikke suveræne stater med international status som juridisk person, men »territorier« knyttet til en medlemsstat på grundlag af særlige historiske, sociale og politiske forbindelser. Til trods for at der er tale om politiske samfund, som *formelt* indgår i den stat, som de har en særlig tilknytning til, får de i traktaterne en særlig status, netop på grund af EU-rettens territoriale anvendelsesområde. Artikel 355 TEUF erklærer således, efter at have henvist til indholdet af artikel 52 TEU (som opregner de undertegnende medlemsstater med henblik på at præcisere traktatens territoriale anvendelsesområde), at *ud over* nævnte forskrift finder forskellige bestemmelser anvendelse, herunder i stk. 2 den, der proklamerer, at OLT er undergivet »den særlige associeringsordning, som er nærmere fastlagt i fjerde del«.

27. I disse vendinger giver kombinationen af artikel 52 TEU og artikel 355 TEUF anledning til flere spørgsmål end svar, idet det er klart, at traktaten har ladet flere principspørgsmål stå åbne vedrørende såvel gældende ret som den eksisterende tilknytning mellem OLT og Unionen.

28. Med henvisningen til anvendelsen af artikel 52 TEU og *desuden* til den særlige associeringsordning specificerer artikel 355 TEUF ikke, om traktaterne opretter en generel ordning, som prioriterer den særlige ordning, der er foreskrevet for OLT, eller om den nævnte særlige ordning er den eneste relevante for OLT. Med andre ord må det erkendes, at traktaten ikke afklarer, om OLT er undergivet en ordning, som udgør en *autonom* retsorden i EU-retten, eller om deres ordning er en lex specialis, som erstatter traktatens generelle bestemmelser.

29. Det kan samtidig heller ikke siges, at artikel 355 TEUF henfører OLT til en konkret kategori med hensyn til deres subjektsstatus. Det forholder sig sådan, at selv om OLT ganske vist ikke er stater med status af egen juridisk person, sidestilles den særlige ordning, der finder anvendelse på dem, med en associering, af den type, der er omhandlet med andre tredjelande, som Unionen opretholder særlige forbindelser med [13]. Denne ordning,

12 — Om OLT's historie, udvikling og aktuelle status, jf. L. Tesoka og J. Ziller, (dirs.): *Union Européenne et outre-mers. Unis dans leur diversité*, Presses Universitaires d'Aix-Marseille, Marseille, 2008.

13 — Udtrykket »associering« skal her forstås på en anden måde end i de internationale aftaler af samme navn mellem Unionen og tredjelande. I forbindelse med OLT er der snarere tale om en unilateral, *tildelt*, associering, som i tidens løb er blevet opbygget som et *partnerskab*, som det fremhæves af D. Dormoy: »Association des Pays et Territoires d'outremer (PTOM) à la Communauté Européenne«, *JurisClasseur Europe Traité*, 2007, s. 25.

der er forsynet med egne bestemmelser, som tager sigte på oprettelsen af et integreret marked mellem Unionen og territorierne, kan begrunde, at OLT i nogle aspekter materielt, men ikke formelt, har status af tredjeland. Dette er f.eks. tilfældet i forbindelse med artikel 64, stk. 1, TEUF, når der henvises til »tredjelande«, hvilken kategori efter Kommissionens opfattelse finder anvendelse på OLT.

30. Svaret på disse tvivlstilfælde kan kun komme fra en systematisk fortolkning af traktaterne. Det er især artiklerne i fjerde del af TEUF, der kan give et svar, nærmere bestemt ved en fortolkning af dem i lyset af andre bestemmelser i samme traktat.

31. For det første opfattes OLT i artikel 198 som hybride subjekter, halvvejs mellem et tredjeland og et integrerende territorium i Unionen. Den nævnte forskrift anfører, at OLT er »associerede« »med Unionen«, samtidig med at de betegnes som »ikke-europæiske« territorier. Det sidste indskud har således en mere geografisk end retlig-politisk konnotation, men understreger med rette sui generis-karakteren af associeringsforbindelserne mellem OLT og Unionen.

32. På den anden side er formålet med associeringen at oprette »nære økonomiske forbindelser mellem [OLT] og Unionen som helhed«, mål, som nås »i overensstemmelse med principperne i [TEUF's] præambel«. Med udgangspunkt i denne forudsætning proklamerer artikel 199 TEUF, at »medlemsstaterne anvender i deres samhandel med disse lande og territorier samme regler, som de i henhold til denne traktat anvender indbyrdes«. Artikel 200 TEUF indfører specifikke foranstaltninger med hensyn til fri bevægelighed for varer, og i artikel 203 TEUF bemyndiges Rådet til at vedtage gennemførelsesforanstaltninger.

33. I lyset af ovenstående forekommer det vanskeligt at anerkende, at den retlige ordning, der gælder for OLT, udgør et autonomt retssystem, der så at sige er uigennemtrængelig for enhver indflydelse fra traktaterne. Især opfattelsen af radikal autonomi, som Den Franske Republik har gjort gældende under denne sag, indebærer, at OLT er undergivet en EU-retlig ordning, der kun gælder for OLT, og hvor kun artikel 198 TEUF – 204 TEUF samt de afgørelser, der er vedtaget til gennemførelse af dette regelsæt, er relevante. Anskuet på den måde ville EU-retten for OLT eksistere som et »indkapslet« retssystem inden for Unionens, i medfør af hvis autonomi det ville fremstå som »pansret« over for anvendelsen af traktatens bestemmelser, som er uvedkommende for de omhandlede artikler 198 TEUF – 204 TEUF.

34. Denne fortolkning svækkes imidlertid ved en bogstavelig læsning af artikel 355 TEUF. Den nævnte forskrift indledes således

med at anføre, at »ud over bestemmelserne i artikel 52 TEU«, »anvendes den særlige associeringsordning, som er nærmere fastlagt i fjerde del«, på OLT. Udtrykket »ud over« angiver, at EU-retten finder anvendelse på medlemsstaterne, og at hvad angår OLT *tilføjes* en særlig ordning. Der er således tale om en ordning, som skal tages i betragtning, og som fungerer som en *lex specialis,* og således forskyder traktatens almindelige regler, hvilket imidlertid alt sammen ikke gør den til en autonom ordning, der er immun for enhver indflydelse fra den primære ret.

35. Det er ikke kun det grammatiske argument, der taler imod en fuldstændig autonomi for den EU-ret, der finder anvendelse for OLT, men også de praktiske følger af en fortolkning som den tidligere anførte. En autonom lovgivning for OLT, som er marginaliseret fra den øvrige EU-ret, indebærer, at OLT, hvis der ikke er anført noget herom i lovgivningen, vil være indesluttet i en slags juridisk tomrum og tilmed løbe en risiko for, at tredjelande kan nyde godt af en gunstigere behandling end OLT til trods for disses tætte forbindelser med Unionen. Den sidstnævnte faktor opfordrer til at være særligt påpasselig, når traktatens almindelige bestemmelser henviser til tredjelande. Det er netop i sådanne tilfælde, at OLT, idet de ikke formelt falder ind under anvendelsesområdet for hverken medlemsstaterne eller tredjelande, løber en risiko for at blive ofre for i det mindste risikobetonede fortolkninger.

36. Netop for at undgå det sidstnævnte resultat har Domstolens praksis vist sig yderst pragmatisk ved behandlingen af OLT's karakter og deres kvalificering som tredjelande eller territorier, der er *associeret med* (men ikke *integreret i*) Unionen.

37. Således bekræftede Domstolen i Kaefer og Procacci-sagen, at retterne i Fransk Polynesien havde kompetence til at forelægge præjudicielle spørgsmål i henhold til artikel 267 TEUF. Traktatens fjerde del nævner intet om, at dens regler om jurisdiktion finder anvendelse i OLT's retter, men til trods herfor begrænsede Domstolen sig til at anføre, at den forelæggende instans var en »fransk ret«, og at spørgsmålet følgelig kunne behandles [14]. I Eman og Servinger-sagen fastslog Domstolen, at en statsborger fra en medlemsstat, hvis bopæl er beliggende i et OLT, kan gøre de i artikel 18 ff. TEUF fastsatte rettigheder som unionsborger gældende, og udvidede dermed retten til valgbarhed ved valg til Europa-Parlamentet til personer, der har bopæl i et OLT, som om der var tale om en medlemsstat [15]. I en nyere dom, i N-sagen, fastslog Domstolen,

14 — Dom af 12.12.1990, forenede sager C-100/89 og C-101/89, Kaefer og Procacci, Sml. I, s. 4647, præmis 8-10, efterfølgende stadfæstet i dom af 12.2.1992, sag C-260/90, Leplat, Sml. I, s. 643, på grundlag af et præjudicielt spørgsmål forelagt af en tribunal de paix i Papeete.

15 — Dom af 12.9.2006, sag C-300/04, Eman og Servinger, Sml. I, s. 8055.

at et selskab med hjemsted i De Nederlandske Antiller, som havde effektiv kontrol over et andet selskab i Det Forenede Kongerige, faldt ind under anvendelsesområdet for etableringsfrihed og lagde til grund, at de måtte anses for integrerende dele af en medlemsstat [16].

38. I andre tilfælde har Domstolen derimod fastslået, at OLT skulle behandles på samme måde som et tredjeland. I Van der Kooy-sagen blev indførsel i Nederlandene af varer, der havde befundet sig i fri omsætning i De Nederlandske Antiller, kvalificeret som en ankomst til Fællesskabet fra et tredjeland [17]. I sagen DADI og Douane-Agenten stod Domstolen på ny over for et spørgsmål om ankomst af varer fra De Nederlandske Antiller, denne gang på grundlag af direktiv 92/46/EØF [18], og den konkluderede igen, at goder fra OLT svarede til goder fra et tredjeland [19]. Det samme fremgår af Domstolens udtalelser om internationale aftaler, hvor det ved to lejligheder blev fastslået, at OLT befinder sig uden for EU-rettens anvendelsesområde og derfor »befinder sig i forhold til Fællesskabet i samme situation som tredjelande« [20].

39. Selv om de to retninger i retspraksis synes at være modsatrettede, er de det faktisk ikke. I de sager, der svarer til den første retning, står Domstolen over for situationer, hvor traktaten ikke har udtalt sig klart om graden af anvendelighed, som det er tilfældet med præjudiciel forelæggelse, unionsborgerskab og etableringsfrihed. Den anden retning tager derimod sigte på at udvikle sig på området for fri varebevægelighed, hvor både traktatens fjerde del og Rådets hidtidige afgørelser indebærer en fuldstændig ordning, som giver Domstolen mulighed for at behandle spørgsmålet på anden måde. Alt dette bekræfter, at kvalificeringen af et OLT som medlemsstat eller tredjeland ikke tillader kategoriske løsninger, men løsninger som tilpasses fra sag til sag på grundlag af de relevante retlige

16 — Dom af 7.9.2006, sag C-470/04, N, Sml. I, s. 7409, præmis 11 og 28. Som det fremgår af dommen flyttede N sin sædvanlige bopæl fra Nederlandene til Det Forenede Kongerige. Ved fraflytningen fra Nederlandene var han eneanpartshaver i tre efter nederlandsk ret stiftede anpartsselskaber (besloten vennootschappen), hvis egentlige ledelse fra dette tidspunkt har befundet sig i Curaçao (De Nederlandske Antiller). Det er sandsynligt, at det resultat, som Domstolen kom til, er forbundet med den omstændighed, at den gældende lov for de tre selskaber var en medlemsstats lov, men det er under alle omstændigheder indiskutabelt, at behandlingen af N svarede til den, som enhver aktionær, hvis selskab var beliggende i en medlemsstat, ville have fået.

17 — Dom af 28.1.1999, sag C-181/97, Van der Kooy, Sml. I, s. 483, præmis 34-39.

18 — Rådets direktiv af 16. juni 1992 om sundhedsbestemmelser for produktion og afsætning af rå mælk, varmebehandlet mælk og mælkebaserede produkter (EFT L 268, s. 1)

19 — Dom af 21.9.1999, sag C-106/97, DADI og Douane-Agenten, Sml. I, s. 5983, præmis 35-37.

20 — Udtalelse af 4.10.1979, sag 1/78, Sml. s. 2871, præmis 61 og 62, og af 15.11.1994, sag 1/94, Sml. I, s. 5267, præmis 17.

rammer og med stor opmærksomhed rettet mod de mål, som den særlige associeringsordning i TEUF's fjerde del forfølger.

3. Sammenfatning

40. I lyset af ovenstående argumenter mener jeg, at den særlige OLT-ordning erstatter Unionens almindelige retssystem og består af sine egne primærretlige bestemmelser (artikel 198 TEUF – 204 TEUF) og afledt ret. Hvis intet er anført heri, kan traktaterne finde anvendelse, i det omfang associeringsmålene ikke bringes i fare, hvilket kræver en analyse af den direkte virkning af den bestemmelse, der gøres gældende i lyset af artikel 198 TEUF – 204 TEUF. Som ovenfor anført er det endvidere nødvendigt at være særlig opmærksom på de traktatbestemmelser, der anvendes på tredjelande, for ikke at omgå de mål, som traktaten forfølger i fjerde del. Det er netop en sådan situation, de frie kapitalbevægelser giver anledning til, og som jeg i det følgende skal undersøge ud fra aspektets anvendelighed på OLT.

B — *Anvendelse af artikel 63 TEUF på OLT*

41. Herefter skal jeg undersøge Kommissionens og Den Franske Republiks opfattelse, ganske vist ud fra forskellige ræsonnementer, af, at artikel 63 TEUF ikke finder anvendelse på den foreliggende sag. Det Forenede Kongerige har gjort gældende, at den omhandlede frihed i denne tvist ikke er de frie kapitalbevægelser, men etableringsfriheden.

42. Jeg begynder med at behandle den britiske opfattelse, som jeg af grunde, som jeg redegør for i det følgende, mener mangler grundlag. Derefter og i lyset af argumenterne i punkt 31-39 i dette forslag til afgørelse søger jeg ligeledes at afvise Kommissionens og Den Franske Republiks standpunkter.

1. Anvendelse af de frie kapitalbevægelser eller etableringsfriheden

43. Det Forenede Kongerige har gjort gældende, at den frie etableringsret i artikel 49 TEUF finder anvendelse i denne sag og ikke de frie kapitalbevægelser i artikel 63 TEUF.

44. Det må naturligvis anerkendes, at grænsen mellem de to friheder er uklar, og at der tilmed er overlapninger. I det foreliggende tilfælde kan det imidlertid klart fastlægges, at etableringsfriheden ikke finder anvendelse, i hvert fald på baggrund af de faktiske omstændigheder, der er fremlagt i sagen. Som Domstolen har anerkendt, er det, for at bestemmelserne om den frie etableringsret kan finde anvendelse, i princippet nødvendigt, at der er sikret en varig tilstedeværelse i værtsmedlemsstaten, og såfremt der foreligger erhvervelse og besiddelse af fast ejendom, at denne anvendes aktivt [21]. Det kan ikke nægtes, at selskabet Prunus er underlagt kontrol af både Polonium og igen af Lovett og Grebell, og at Prunus er en juridisk person, der i henhold til forelæggelseskendelsen nyder varig tilstedeværelse på fransk territorium. Alle de oplysninger, der foreligger på dette tidspunkt, tyder imidlertid på, at ejendomsretten til fast ejendom, som er den afgiftsudløsende begivenhed for den anfægtede afgift, udgør en direkte ejendomsinvestering. Der er følgelig tale om faste ejendomme, der er genstand for økonomisk udnyttelse, og i hvilke der, efter hvad der er oplyst, ikke gennemføres nogen materiel aktivitet i forbindelse med moderselskabernes funktioner. Der er således tale om en direkte investering, hvor kontrollen over Prunus bliver et instrument til at gennemføre frie kapitalbevægelser, dvs. en investering.

45. Dette er i øvrigt Domstolens konklusion i Elisa-dommen, hvor den stod over for det samme argument anvendt på CGI's artikel 990 E, hvor den i lyset af de faktiske omstændigheder, den var i besiddelse af, afviste anvendelsen af etableringsfriheden [22].

46. I den foreliggende sag bekræftes afstanden til etableringsfriheden ligeledes ved, at moderselskabets hjemsted er beliggende i et OLT. Det skal derfor fastslås, om artikel 49 TEUF eller afgørelserne af 1991 og 2001 udstrækker etableringsfriheden til at gælde for selskaber, der er hjemmehørende på De Britiske Jomfruøer, med datterselskaber i en medlemsstat [23]. Da jeg allerede har konstateret, at etableringsfriheden selv ikke ville finde anvendelse i en sag mellem medlemsstater, synes det ufornødent at komme nærmere ind på dette andet aspekt af problemet.

21 — Jf. generelt dom af 21.6.1974, sag 2/74, Reyners, Sml. s. 631, præmis 21, af 30.11.1995, sag C-55/94, Gebhard, Sml. I, s. 4165, præmis 25, og mere konkret af 14.9.2006, sag C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Sml. I, s. 8203, præmis 18, hvor der blev foretaget en analyse på grundlag af følgende præmis: »[f]or at anvende bestemmelserne om etableringsretten er det [...] nødvendigt, at der er sikret en varig tilstedeværelse i værtsmedlemsstaten, og, såfremt der foreligger erhvervelse og besiddelse af fast ejendom, at denne anvendes aktivt. Det fremgår imidlertid af den forelæggende rets beskrivelse af de faktiske omstændigheder, at institutionen ikke ejer nogen lokaler i Tyskland til udøvelse af sin virksomhed, og at de nødvendige tjenesteydelser til udlejning af den pågældende erhvervsejendom udføres af en tysk ejendomsadministration. [...] Det må derfor konkluderes, at bestemmelserne om den frie etableringsret ikke finder anvendelse under sådanne omstændigheder, som foreligger i tvisten i hovedsagen« (præmis 19 og 20).

22 — Elisa-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 63-65.

23 — Vedrørende samme problematik, men i forbindelse med en tvist, der omhandlede tredjelande og ikke et OLT, jf. A-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 29, samt N-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 16, med de nuancer, som fremgik deraf.

47. På grundlag af de oplysninger, der er fremlagt i den foreliggende sag, deler jeg ikke Det Forenede Kongeriges opfattelse, hvorfor jeg foreslår Domstolen, at den afgør de forelagte spørgsmål udelukkende på baggrund af de frie kapitalbevægelser.

2. Uanvendelighed af artikel 63, stk. 1, TEUF som resultat af afgørelse 91/482 og 2001/822

48. Den Franske Republik har anført, at den omstændighed, at TEUF's fjerde del og afgørelserne ikke nævner noget om associering af OLT med hensyn til frie kapitalbevægelser, betyder, at Unionen i sine forbindelser med de nævnte territorier ikke har fastsat liberaliseringsforanstaltninger vedrørende dette spørgsmål. Den Franske Republik har lagt til grund, at dette resultat ligeledes er til hinder for sidestilling af OLT med et tredjeland på grund af den autonome karakter af ordningen for disse territorier.

49. Indledningsvis skal det anerkendes, at Den Franske Republik har ret, når den påpeger relevansen for denne sag af såvel artikel 180 i afgørelse 91/482 som artikel 47 i afgørelse 2001/822. Det er netop disse bestemmelser, som i princippet kan regulere et tilfælde som det i den foreliggende sag, idet de skaber de særlige betingelser, under hvilke kapitalbevægelserne mellem OLT og Unionen finder sted. Som følge af ikrafttrædelsen og ophævelsen af hver enkelt afgørelse var afgørelse 91/482 den gældende ret vedrørende betalingen af afgiften for 2001, mens afgørelse 2001/822 er den relevante for betalingen for 2002 [24].

50. Som Den Franske Republik korrekt har påpeget, koncentrerer afgørelserne om OLT's associering med hensyn til kapital størstedelen af opmærksomheden om bevægelserne fra medlemsstaterne til OLT. Det drejer sig sagt med andre ord om en frihed, der er mere unilateral end bilateral, og hvis begrundelse ligger i en politik til fremme af europæiske investeringer i OLT. Denne tilgang understregedes i artikel 168, litra e), i afgørelse 91/482, hvor der anførtes et krav om at fremme »en øget og mere stabil strøm af finansielle midler fra den private sektor i Fællesskabet *til* OLT« [25]. Afgørelse 2001/822 ændrede ordlyden af denne forskrift og fjernede bestemmelsens unilaterale karakter, men i artikel 47, stk. 1, litra b), foreskrev den igen særlige foranstaltninger til at beskytte investeringer af kapital fra Unionen til OLT. Den nævnte forskrift forbyder således begrænsninger af den

24 — Artikel 63 i afgørelse 2001/822, hvorefter dokumentets ikrafttræden skete den 2.12.2001, idet afgørelse 91/482 udløb dagen før.

25 — Min fremhævelse.

frie bevægelighed for kapital »til direkte investeringer i selskaber stiftet i overensstemmelse med lovgivningen i modtagermedlemsstaten, -landet eller -området« [26].

51. At afgørelserne koncentrerer interessen om kapitalstrømmen til OLT betyder imidlertid ikke nødvendigvis, at fjerde del af TEUF eller afgørelserne ene og alene har et unilateralt anvendelsesområde — centrum-periferi. De nævnte bestemmelser vidner derimod om, at formålet med kapitalordningen for OLT mere intenst er rettet mod disse territorier, men de indebærer ikke afskaffelse af en tovejsforståelse af friheden. Sagt med andre ord fastsætter den særlige OLT-ordning konkrete foranstaltninger med hensyn til med større garanti at sikre en kapitalstrøm fra Unionen til OLT, men dette betyder på ingen måde, at den omvendte strøm er den nævnte ordning uvedkommende.

52. Jeg skal herefter undersøge spørgsmålet om, i hvilken udstrækning den nævnte tovejskarakter afspejles.

53. Det første aspekt, der skal tages hensyn til, er den bogstavelige ordlyd af afgørelserne af 1991 og 2001. For så vidt angår afgørelse 91/482, gør den omstændighed, at kapitalbevægelserne indkredses til valutatransaktioner, det muligt at fastslå, at et tilfælde som det her omhandlede ikke er omfattet af dens anvendelsesområde. Svaret er mere kompliceret med hensyn til afgørelse 2001/822, hvis artikel 47 ikke begrænser genstanden til en konkret aktivitet, men udtrykkeligt henviser til »direkte investeringer« i forbindelse med »transaktioner på betalingsbalancens kapitalposter«. Som anført i punkt 50 i dette forslag til afgørelse henviser den nævnte artikel 47 til direkte investeringer i selskaber stiftet i OLT og begrænser således sit anvendelsesområde til kapitalstrømme fra medlemsstaterne til territorierne. Det må derfor konkluderes, at ingen af de to afgørelser omfatter et tilfælde som det i denne sag omhandlede, idet deres bestemmelser henviser til aktiviteter eller

26 — Denne forskrift giver anledning til usikkerhed som følge af de forskellige oversættelser, den har været genstand for. I den franske version bestemmes, at »les États membres et les autorités des PTOM n'imposent aucune restriction aux libres mouvements des capitaux concernant les investissements directs réalisés *dans des sociétés constituées conformément au droit de l'État membre du pays ou territoire d'accueil*« (min fremhævelse). Den spanske version sammen med andre sprogversioner (f.eks. den engelske og den tyske) lader med henvisningen til »selskaber stiftet i overensstemmelse med lovgivningen i værtsmedlemsstaten, -landet eller -området« forstå, at de berørte selskaber er dem, der reguleres enten ved en medlemsstats lov eller ved et oversøisk lands eller territories lov. Af ordlyden af den franske tekst fremgår det stik modsatte, idet det er åbenbart, at forskriften dér henviser til selskaber, der *reguleres af en medlemsstats lov og har deres hjemsted i et OLT,* som den pågældende stat har særlige unionsforbindelser med, hvilket bekræfter den franske regerings fortolkning af forskriften, hvorefter det drejer sig om en envejsfrihed rettet mod OLT. Denne divergens findes ligeledes i andre sprogversioner, hvilket forpligter Domstolen til at tage stilling hertil, selv om, på linje med OLT-afgørelsernes udvikling, alt tyder på, at den franske version er den korrekte.

kapitalstrømme, der er dem i den foreliggende sag uvedkommende.

54. At afgørelserne ikke udtaler sig om en sag som den foreliggende, indebærer ikke nødvendigvis, at EU-retten har udtømt sin funktion. Som der er redegjort for i punkt 31-39 i dette forslag til afgørelse, er den ret, der gælder for OLT, ikke en autonom ret, der er immun over for indflydelse fra traktaternes almindelige bestemmelser. Når det er bekræftet, at de særlige bestemmelser ikke finder anvendelse på en konkret sag, skal det derimod, under hensyn til de mål, der forfølges i fjerde del af TEUF, undersøges, om der kan gøres en traktatbestemmelse, der finder anvendelse på tredjelande, gældende. I den her omhandlede sag begrænser spørgsmålet sig til, om artikel 63 TEUF er en bestemmelse, som i lyset af artikel 198 TEUF ff. finder anvendelse på en national foranstaltning, som begrænser frie kapitalbevægelser fra et OLT til Unionen.

55. Som tidligere bemærket proklamerer artikel 63 TEUF frie kapitalbevægelser og specificerer, at bestemmelsens virkning ikke blot gælder mellem medlemsstater, men også med hensyn til tredjelande. Frie kapitalbevægelser er derfor også, på en noget exceptionel måde sammenlignet med de øvrige friheder, til hinder for nationale foranstaltninger, som vanskeliggør kapitalbevægelser til og fra tredjelande. Med dette særtræk som forudsætning er det min opfattelse, at artikel 63 TEUF, fortolket i lyset af artikel 198 TEUF ff., gælder for OLT.

56. Opfattelsen af de frie kapitalbevægelser som en åben ordning udadtil indebærer uundgåeligt en forståelse af samme, der kan gøres universel. Åbningen af kapitalmarkederne foregår ikke fragmenteret, men generelt med henblik på at opfylde velkendte mål, som allerede er belyst [27]. At lægge til grund at denne frihed ikke finder anvendelse på OLT, er i modstrid med selve idéen bag den aktuelle affattelse af artikel 63 TEUF, idet det ville indføre en åbenlys undtagelse, som under alle omstændigheder burde være udtrykkeligt angivet [28].

57. De formål, der støtter den særlige OLT-ordning, deres økonomiske og sociale fremgang, ville på den anden side blive bragt i fare,

27 — Jf. punkt 21 i dette forslag til afgørelse.

28 — Sådan er det f.eks. blevet fortolket af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) i dom af 13.7.2001 (no. 35 333, BNB 2001/323), som efterfølgende blev stadfæstet ved dom af 12.5.2005 (no. 39 935, BNB x). Jf. i den forbindelse D.S. Smits: »The position of the EU Member States' associated and dependent territories under the freedom of establishment, the free movement of capital and secondary EU law in the field of company taxation«, *Intertax*, n° 12, 2010.

hvis Unionen tillod kapital til OLT fra medlemsstaterne, samtidig med at den i høj grad begrænsede kapital fra OLT. Fremme af den økonomiske og sociale udvikling, forbundet med oprettelsen af »tætte økonomiske forbindelser« mellem OLT og Unionen, synes ikke at være forenelig med frie kapitalbevægelser, som udelukker OLT, og på samme tid inddrager alle tredjelande. Forbindelserne mellem OLT og Unionen tjener netop til at begrunde en associeringsordning, som konsoliderer de økonomiske forbindelser mellem de to områder. En sådan ordning kan i nogle tilfælde indebære, at der indføres restriktive foranstaltninger, som undertiden kan imødegås af andre bestemmelser [29]. Det er imidlertid denne afvejningsøvelse, der skal gennemføres i navnlig afgørelse 2001/822 samt i alle de retsakter, der er gået forud for denne. Hvis disse tier, må det forstås således, at en i traktaten fastsat generel frihed, som meget specifikt gælder for alle tredjelande uden undtagelse, ligeledes bør omfatte OLT.

58. Sammenfattende mener jeg ikke, at Den Franske Republiks argument kan tiltrædes. Jeg mener således på baggrund af det ovenfor anførte, at i mangel af en særlig ordning i associeringsafgørelserne finder artikel 63 TEUF anvendelse på OLT.

29 — Jf. f.eks. vedrørende fri bevægelighed for varer, artikel 200, stk. 3, TEUF, som bemyndiger OLT til at »opkræve sådan told, som er nødvendig for deres udvikling og industrialisering, eller som er finanstold og har til formål at skaffe midler til deres offentlige budgetter«.

3. Uanvendelighed af artikel 63 TEUF på grund af »stand-still«-klausulen i artikel 64, stk. 1, TEUF

59. Ifølge Kommissionen er den anfægtede franske bestemmelse omfattet af anvendelsesområdet for artikel 64, stk. 1, TEUF, for så vidt som der er tale om en bestemmelse, der for det første var gældende den 31. december 1993, for det andet vedrører kapitalbevægelser fra et tredjeland og for det tredje indebærer en direkte investering i fast ejendom. Når disse krav er opfyldt, har artikel 64, stk. 1, TEUF en slags »stand-still«-virkning, i medfør af hvilken de frie kapitalbevægelser ikke har virkning på nationale foranstaltninger, som opfylder de nævnte betingelser.

60. Kommissionen har ret, når den gør gældende, at den i CGI omhandlede afgift, sådan som den finder anvendelse i den foreliggende sag, er en foranstaltning, som »eksisterede« den 31. december 1993. Domstolen har allerede haft lejlighed til at tage stilling til dette spørgsmål [30], og jeg er enig med Kommissionen, når den gør gældende, at den

30 — I A-dommen fastslog Domstolen, at »[b]egrebet restriktion, der eksisterede den 31. december 1993, [forudsætter], at den lovgivning, som den pågældende restriktion indgår i, har udgjort en bestanddel af medlemsstatens retsorden uafbrudt siden denne dato. Ellers ville en medlemsstat nemlig på ethvert tidspunkt kunne genindføre restriktioner for kapitalbevægelser til eller fra tredjelande, som eksisterede i den nationale retsorden den 31. december 1993, men som ikke er blevet opretholdt« (præmis 48). Jf. ligeledes dom af 12.12.2006, sag C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Sml. I, s. 11753, præmis 192, og af 24.5.2007, sag C-157/05, Holböck, Sml. I, s. 4051, præmis 41.

omhandlede afgift opfylder de krævede betingelser for at blive betragtet som en »eksisterende« foranstaltning på den nævnte dato. Det samme gælder for karakteren af »direkte investering«, som artikel 64, stk. 1, TEUF kræver, idet vi har at gøre med en bestemmelse, der regulerer en afgift på investeringer i fast ejendom gennemført med kapital fra tredjelande [31]. At kapitalen har bevæget sig trinvis gennem en kæde af selskaber, fratager ikke den anfægtede bestemmelse dens funktion som begrænsning af direkte investering i fast ejendom.

61. Kommissionen mener endelig, at De Britiske Jomfruøer i deres egenskab af OLT er et »tredjeland« i artikel 64, stk. 1, TEUF's forstand. For at begrunde sit standpunkt henviser Kommissionen til udtalelserne 1/78 og 1/94, hvor Domstolen anførte, at OLT, for så vidt som de befinder sig uden for traktatens anvendelsesområde, i forhold til EU-retten skal betragtes som tredjelande [32]. Som jeg har vist i punkt 38 i dette forslag til afgørelse viser andre af Domstolens afgørelser ligeledes en tendens til at sidestille OLT med tredjelande, mens den i andre tilfælde går i retning af en anden løsning.

62. Kommissionens opfattelse vedrørende den tredje betingelse er vanskelig at antage uden videre, idet den i for høj grad forenkler OLT's status, der som tidligere anført udviser særtræk, som udelukker kategoriske løsninger. Når traktaten henviser til tredjelande i bestemmelser uden for dens fjerde del, skal det som tidligere anført vurderes fra sag til sag, om bestemmelsen finder anvendelse på OLT. Retspraksis synes faktisk i nogen tid at have fulgt denne vej, idet der sammen med de afgørelser, som Kommissionen har fremhævet, som peger på sidestilling mellem OLT og tredjelande, også foreligger afgørelser, som afviser en sådan sidestilling [33].

63. Efter min mening er det i forbindelse med artikel 64, stk. 1, TEUF nødvendigt at

31 — Direktiv 88/361/EØF af 24.6.1988 om gennemførelse af Traktatens artikel 67 (EFT L 178, s. 5) beskriver direkte investeringer i fast ejendom som »[p]rivates køb af fast ejendom og byggegrunde samt opførelse af ejendomme i erhvervsmæssigt eller personligt øjemed. Denne kategori omfatter også brugsrettigheder, servitutter og arealrettigheder«. Denne definition har fortolkningsværdi for fastlæggelsen af udtrykket »direkte investeringer i fast ejendom« på området frie kapitalbevægelser, som Domstolen har bekræftet ved flere lejligheder (jf. dom af 16.3.1999, sag C-222/97, Trummer og Mayer, Sml. I, s. 1661, præmis 21, og af 11.1.2001, sag C-464/98, Stefan, Sml. I, s. 173, præmis 5, dommen i sagen Centro di Musicologia Walter Stauffer, præmis 22, og Elisa-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 33 og 34).

32 — Udtalelse 1/78, præmis 62, og udtalelse 1/94, præmis 17.

33 — Jf. punkt 37 i dette forslag til afgørelse og den deri nævnte retspraksis.

fortolke henvisningen til »tredjelande« med opmærksomheden rettet mod de af bestemmelsen forfulgte specifikke mål. Denne forskrift har således til formål at tillægge staterne og Unionen kompetence til unilateralt at træffe beslutning om ophævelse af foranstaltninger, der strider mod artikel 63 TEUF, forudsat at disse var fastsat før den 31. december 1993. Det drejer sig sagt med andre ord om en fakultativ »stand-still«-klausul til fordel for medlemsstaterne og Unionen, hvis grundlag svarer til det historiske tidspunkt, hvor den europæiske valutapolitik så dagens lys, og hvor frie kapitalbevægelser blev stadfæstet i traktaterne som endnu en frihed [34]. På daværende tidspunkt kunne de positive følger, som kapitalliberaliseringen ville medføre, forudses, men man fornemmede ligeledes risikoen for en negativ virkning, der kunne begrunde opretholdelsen af de på daværende tidspunkt eksisterende foranstaltninger, som beskyttelse mod mulige ubalancer i kapitalbevægelserne.

64. Som enhver klausul, der undtager fra en generel frihed, skal artikel 64, stk. 1, TEUF fortolkes snævert [35]. Forskriftens begrænsende karakter viser sig således ved, at den ikke omfatter alle former for kapitalbevægelser, men specifikt indkredser de bevægelser, der indebærer direkte investeringer, etablering, levering af finansielle tjenesteydelser eller værdipapirers adgang til kapitalmarkeder. Undtagelsen fungerer ene og alene med hensyn til adgang af kapital fra tredjelande, som reaktion på det særtræk — som kun gælder for frie kapitalbevægelser — der kendetegner frihedens ydre dimension.

65. Fokuseres der imidlertid på det i traktaten forfulgte mål med at oprette en særlig ordning for OLT, står det klart, at den nævnte status' prioritet er styrkelsen af politiske, sociale og økonomiske bånd mellem territorierne og Unionen. Til trods for at OLT formelt ikke udgør et territorium »*i*« Unionen, har jeg tidligere påpeget, at de er forbundet »*med*« Unionen med vendinger, der undertiden bringer dem tættere på en medlemsstats end et tredjelands status. For så vidt som de heller ikke er tredjelande, idet de ikke udgør suveræne stater med status af internationale juridiske personer, må deres forbindelser med Unionen altid forstås i lyset af integration. Der er tale om en trinvis og anden integration end den omhandlede mellem medlemsstater, men i sidste instans integration.

66. Som nævnt i punkt 56 i dette forslag til afgørelse bør den i artikel 63 TEUF fastsatte frie kapitalbevægelighed finde anvendelse på OLT, idet der i modsat fald ville foreligge det paradoks, at en for tredjelande anerkendt

34 — Om denne forskrift, jf. S. Hindelang: *The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment,* Oxford University Press, Oxford, 2009, s. 275 ff.

35 — Jf. i den forbindelse S. Hindelang, s. 280-291.

frihed nægtes territorier, med hvilke Unionen har særlige forbindelser. I lyset af denne forudsætning må anvendelsen af en undtagelse fra den frihed, der udelukkende er forbeholdt tredjelande, være genstand for en yderst tilbageholdende fortolkning, når den skal anvendes på territorier som OLT. Den omstændighed, at de ikke udgør stater i snæver forstand, og at de er omfattet af en ordning, der udtrykkeligt er traktatbeskyttet, begrunder efter min mening, at undtagelsen i artikel 64, stk. 1, TEUF ikke finder anvendelse på de nævnte territorier.

67. Denne konklusion er den mest sammenhængende med traktatens opbygning, idet den faktisk placerer OLT i den retlige situation, som fjerde del af TEUF tillægger dem: territorier undergivet en ordning, som tillader undtagelser fra de almindelige traktatbestemmelser, men som, hvis andet ikke fremgår, kan undergives disse, navnlig når de gælder for tredjelande. Under hensyn til ovenstående kan det fastslås, at artikel 64, stk.1, TEUF, ikke muliggør en sidestilling mellem OLT og tredjelande, idet det derimod drejer sig om en bestemmelse, der er knyttet til en præcis konjunkturproblematik, hvis udvidelse til OLT ville være i strid med de mål, traktaterne forfølger med tildelingen til disse territorier af særlige politiske, økonomiske og sociale forbindelser med Unionen.

68. Som svar på de af Kommissionen fremførte argumenter mener jeg følgelig ikke, at artikel 64, stk. 1, TEUF finder anvendelse på en foranstaltning som den i CGI's artikel 990 E, anvendt på en juridisk person, hvis egentlige ledelses sæde er beliggende på De Britiske Jomfruøer.

C — *Tilsidesættelse af artikel 63 TEUF*

69. Efter at der er taget stilling til de foregående spørgsmål, skal det nu undersøges, om den anfægtede franske foranstaltning, i lyset af den frie kapitalbevægelighed i artikel 63 TEUF, er i overensstemmelse hermed. Såfremt dette spørgsmål besvares benægtende, skal det i det følgende efterprøves, om nogen af begrundelserne i artikel 65 TEUF finder anvendelse.

1. Spørgsmålet, om der foreligger en restriktion for de frie kapitalbevægelser

70. Allerede i Elisa-dommen [36] havde Domstolen lejlighed til at tage stilling til, om CGI's

36 — Elisa-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2.

artikel 990 E var i strid med artikel 63, stk. 1, TEUF, dog ganske vist i en tvist, hvor den juridiske person, der skulle betale afgiften, havde sædet for den egentlige ledelse i Luxembourg. I Elisa-sagen blev lovligheden af den franske afgift således bedømt i en sag, der involverede kapitalbevægelser mellem medlemsstater. Ligesom i den foreliggende sag gjorde Den Franske Republik gældende, at betingelsen om, at der var indgået en overenskomst om administrativ bistand til bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse eller en overenskomst, som sikrer lighedsprincippet mellem skattepligtige, var et forholdsmæssigt krav, som ikke indebar en hindring for frie kapitalbevægelser.

71. Domstolen godtog ikke Den Franske Republiks argument og udtalte, at en betingelse som den ovenfor nævnte i det omfang, den kræver en bilateral beslutning fra de berørte medlemsstater, de facto svarer til en permanent ordning uden fritagelse for den omtvistede afgift for juridiske personer, hvis egentlige ledelses sæde er beliggende i en anden medlemsstat end Frankrig. Domstolen fandt derfor, at »for de pågældende juridiske personer udg[jorde] denne lovgivning derfor en restriktion for princippet om de frie kapitalbevægelser, der i princippet er forbudt efter [traktaten]« [37].

72. Trods den klarhed, hvormed Elisa-dommen afgjorde spørgsmålet om restriktion, skal der tages stilling til, om denne løsning kan udvides til et tilfælde, hvor den juridiske persons egentlige ledelses sæde ikke er beliggende i en medlemsstat, men i et tredjeland eller i et andet territorium end Unionen. A-dommen besvarer, i det mindste delvist, dette spørgsmål [38].

73. I A-sagen blev Domstolen anmodet om at tage stilling til spørgsmålet, om begrebet restriktioner for de kapitalbevægelser, som der henvises til i artikel 63, stk. 1, TEUF, skal have samme rækkevidde i forbindelserne mellem medlemsstater og tredjelande som i forbindelserne mellem medlemsstaterne indbyrdes. I modsætning til hvad flere af de regeringer, der deltog i sagen, gjorde gældende, fastslog Domstolen, at begrebet restriktioner i princippet er det samme, selv om den påpegede, at der måtte tages hensyn til, at traktaten har fastsat særlige undtagelser for bevægelser til eller fra tredjelande [39], samt de retlige rammer, som nødvendigvis er forskellige fra dem, der gælder for medlemsstater som følge af deres deltagelse i den europæiske økonomiske integrationsproces [40]. Domstolen stadfæstede en retning, der var indledt i Test Claimants-dommen [41], og anerkendte således

37 — Elisa-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 78.

38 — A-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5.

39 — Jf. artikel 64, stk. 1, TEUF, artikel 66 TEUF og artikel 75, stk. 1 og 2, TEUF.

40 — A-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 35-38.

41 — Dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, nævnt ovenfor i fodnote 30, præmis 171.

en fortolkning, som gjorde det muligt, om end med visse nuancer, at anvende dens praksis på kapitalområdet i situationer mellem medlemsstater [42].

74. Selv om A-sagen og Test Claimants-sagen omhandlede skatteforanstaltninger, som vedrørte udbytte modtaget af selskaber med hjemsted i en anden medlemsstat, er samme tilgang i en nyere dom blevet stadfæstet, men netop vedrørende CGI's artikel 990 E, der nu er blevet anfægtet på ny. I Établissements Rimbaud-sagen [43] havde Domstolen lejlighed til at tage stilling til, om den nævnte forskrift udgør en restriktion, når sædet for en juridisk persons egentlige ledelse er beliggende i et tredjeland, nærmere bestemt en stat i Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde. Under disse omstændigheder ændredes de retlige referencerammer ganske vist formelt, da ikke artikel 63, stk. 1, TEUF fandt anvendelse, men EØS-aftalens artikel 40. Denne forskrift gentager imidlertid ordlyden af artikel 63, stk. 1, TEUF, idet det forholder sig sådan, at den retspraksis, der allerede var udviklet i forbindelse med fortolkningen af denne artikel, for at sikre en så ensartet fortolkning af EØS-aftalen som muligt, i princippet finder anvendelse på dennes artikel 40 [44]. Under sådanne omstændigheder fastslog Domstolen, at en lovgivning som den franske, behandlet i EØS-sammenhæng, bidrager til at gøre det mindre attraktivt at investere i fast ejendom i Frankrig for ikke-hjemmehørende selskaber, som f.eks. selskaber med hjemsted i Liechtenstein [45].

75. Som tidligere anført er associeringen mellem OLT og tredjelande opbygget under hensyn til de førstes særegne status som territorier med tætte forbindelser til Unionen. Dette indebærer, at selv om retspraksis i A-sagen eller i Test Claimants-sagen ikke automatisk finder anvendelse på en situation som i den foreliggende sag, kan det heller ikke kategorisk fastslås, at der er tale om en situation som i Elisa-dommen og Établissements Rimbaud-dommen. Den omstændighed, at sædet for den egentlige ledelse for den juridiske person, der skal betale den franske afgift, er beliggende på De Britiske Jomfruøer, indebærer derimod, at der skal tages hensyn til det nævnte områdes særlige karakter ved fortolkningen af artikel 63, stk. 1, TEUF. De

42 — Generaladvokat Bot udtrykte det tydeligt i punkt 77 i sit forslag til afgørelse i A-sagen: »Det præciseres ikke i traktaten, hvorfor den pågældende frie bevægeligheds anvendelsesområde er blevet udvidet til også at omfatte tredjelande. Den almindelige opfattelse er, at denne udvidelse hænger sammen med udviklingen af Fællesskabets monetære politik. Hvis medlemsstaterne havde ønsket, at disse forskellige formål skulle komme til udtryk i denne liberaliserings rækkevidde i forholdet til tredjelande, burde de logisk set have formuleret princippet om kapitalens frie bevægelighed inden for Fællesskabet anderledes end i forholdet til andre lande, sådan som det tidligere var tilfældet. Til trods for de forskellige formål valgte de imidlertid at fastsætte denne frie bevægelighed i samme vendinger og i samme artikel i traktaten, hvilket efter min opfattelse kun kan skyldes, at de havde til hensigt at tillægge den samme rækkevidde i bege tilfælde.«

43 — Établissements Rimbaud-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2.

44 — Jf. dom af 23.9.2003, sag C-452/01, Ospelt og Schlössle Weissenberg, Sml. I, s. 9743, præmis 29, af 1.4.2004, sag C-286/02, Bellio F.lli, Sml. I, s. 3465, præmis 34, af 23.2.2006, sag C-471/04, Keller Holding, Sml. I, s. 2107, præmis 48, af 11.6.2009, sag C-521/07, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. I, s. 4873, præmis 15, af 23.10.2008, sag C-157/07, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, Sml. I, s. 8061, præmis 24, og af 19.11.2009, sag C-540/07, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 10983, præmis 65.

45 — Établissements Rimbaud-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 25-29.

betragtninger, som jeg allerede har fremført, bør lette besvarelsen af dette spørgsmål.

76. Jeg har således allerede i punkt 31-39 i dette forslag til afgørelse gjort rede for, at artikel 63, stk. 1, TEUF finder anvendelse på OLT. På grundlag af denne præmis skal det påpeges, som Domstolen gjorde i A-sagen og i Test Claimants-sagen, at kapitalbevægelser til eller fra De Britiske Jomfruøer foregår inden for retlige rammer, der er forskellige fra dem, som kapitalbevægelser inden for Unionen indgår i [46]. Men mens denne forskel i lovgivningsrammer kan have en afgørende indflydelse ved bedømmelsen af begrundelserne for en foranstaltning som den her anfægtede, forhindrer de på ingen måde Domstolen i direkte og klart at fastslå, at der foreligger en restriktion i artikel 63, stk. 1, TEUF's forstand.

77. I den henseende giver Elisa-dommen og Établissements Rimbaud-dommen nogle relevante retningslinjer, idet de begge vedrører den her anfægtede forskrift. I forbindelse med de nævnte sager var Domstolen ikke i tvivl, da den fastslog, at en ordning som den i CGI's artikel 990 E, for så vidt som den de facto giver anledning til en permanent ordning uden fritagelse for den omtvistede afgift for juridiske personer, hvis egentlige ledelses sæde er beliggende uden for det franske område, udgør en restriktion for princippet om de frie kapitalbevægelser [47]. Jeg kan ikke se nogen begrundelse for et andet svar under de foreliggende omstændigheder, hvor anvendeligheden af artikel 63, stk. 1, TEUF er bekræftet og stedet for den egentlige ledelse er et OLT.

78. Det fremgår således af det ovenstående, at en bestemmelse som den i CGI's artikel 990 E omhandlede, for så vidt som den gør fritagelse for juridiske personer, hvis egentlige ledelse ikke har sæde i Frankrig — til forskel fra de øvrige afgiftspligtige — betinget af et tillægskrav, nemlig eksistensen af en overenskomst indgået mellem Den Franske Republik og i den foreliggende sag et OLT, udgør en restriktion, der i princippet er forbudt efter artikel 63, stk. 1, TEUF.

2. Begrundelse for restriktionen

79. Det skal på dette sted indledningsvis bemærkes, at artikel 65, stk. 1 og 2, TEUF udgør en variant blandt de begrundelser, som

46 — A-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 36 og 37, og Test Claimants-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 30, præmis 170 og 171.

47 — Elisa-dommen, præmis 75-78, og Établissements Rimbaud-dommen, præmis 25-29.

primær ret fastsætter for de frie bevægeligheder. Den nævnte forskrift anfører således tre generelle undtagelser, efterfulgt af en begrænsning af samme, men med det endelige resultat, at medlemsstaternes spillerum udvides. Stk. 1, litra a), omhandler således en begrundelse for skatteforanstaltninger, som sondrer mellem situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige, stk. 1, litra b), omhandler en generel begrundelse bl.a. baseret på hensynet til den offentlige orden, og stk. 2 omhandler det særlige tilfælde for restriktioner for etableringsretten.

80. Jeg begynder med at undersøge den første begrundelse, som er den samme som den, der er omhandlet i artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF. Som bekendt var denne begrundelse, der udelukkende omhandler foranstaltninger i den nationale »skattelovgivning«, som indfører forskelsbehandling, allerede udviklet i Domstolens praksis, endog inden ikrafttrædelsen af artikel 65 TEUF. Som Domstolen allerede fastslog i Verkooijen-dommen [48], havde retspraksis, allerede inden artikel 65 TEUF (daværende artikel 73 D EF) trådte i kraft, anerkendt, især siden Schumacker-dommen [49], at nationale skattebestemmelser, som bl.a. sondrede mellem skatteydere, hvis situation var forskellig med hensyn til deres bopælssted, kunne anses for forenelige med EU-retten, når de anvendtes på situationer, der ikke var objektivt sammenlignelige. Selv om Domstolen nu anvender ordlyden af artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF, gør den det under hensyntagen til sin tidligere praksis og anvender en dobbelt test.

81. I en første fase undersøges det, om den nationale bestemmelse eller afgørelse vedrører situationer, der er objektivt sammenlignelige. Viser det sig, at dette ikke er tilfældet, fastslås foranstaltningens lovlighed [50]. Hvis resultatet er det modsatte, skal der foretages en ny undersøgelse — når det er konstateret, at situationerne er sammenlignelige, tager Domstolen stilling til, om der foreligger tvingende almene hensyn, som på grundlag af proportionalitetsprincippet berettiger foranstaltningens lovlighed [51]. I denne anden fase kan der fremføres argumenter, f.eks. vedrørende sikring af sammenhængen i skatteordningen [52], eller effektiv bekæmpelse af skattesvig [53].

82. Som det fremgår af den foreliggende sag, omhandler den anfægtede franske afgift

48 — Dom af 6.6.2000, sag C-35/98, Sml. I, s. 4071, præmis 43.

49 — Dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Sml. I, s. 225.

50 — Jf. dom af 8.9.2005, sag C-512/03, Blanckaert, Sml. I, s. 7685, præmis 39, og af 20.5.2008, sag C-194/06, Orange European Smallcap Fund, Sml. I, s. 3747, præmis 65.

51 — Jf. Verkooijen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 48, præmis 56-61, og dom af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, præmis 52.

52 — Dom af 15.7.2004, sag C-242/03, Weidert og Paulus, Sml. I, s. 7379, præmis 17.

53 — Dommen i sagen Centro di Musicologia Walter Stauffer, præmis 47.

en ensartet beskatningsordning, hvis beregningsgrundlag er juridiske personers besiddelse af fast ejendom. Under hensyn til den situation, der ligger til grund for forpligtelsen til at svare afgiften, befinder juridiske personer, hvis egentlige ledelse har sæde i Frankrig, og juridiske personer, hvis egentlige ledelse har sæde uden for Frankrig, sig i samme situation med hensyn til beskatning af fast ejendom [54]. Da den forskellige behandling består i en skattemæssig fordel, er der tale om en sammenlignelig situation, som indfører en forskelsbehandling, der ikke er lovlig efter artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF.

83. Det skal herefter fastslås, om forskelsbehandlingen er begrundet i et tvingende alment hensyn, nærmere bestemt, som de medlemsstater, der har deltaget i proceduren, har gjort gældende, vedrørende bekæmpelsen af skattesvig.

84. I Elisa-dommen påpegede Domstolen efter at have mindet om, at retspraksis kun anerkender en begrundelse med henvisning til bekæmpelse af skattesvig, hvis den sigter på rent fiktive arrangementer, der har til formål at omgå den nationale skattelovgivning [55], to forhold for at fastslå, at CGI's artikel 990 E anvendt på kapitalbevægelser mellem medlemsstater ikke passede ind i denne begrundelse. For det første påpegede Domstolen den omstændighed, at direktiv 77/799/EØF [56] om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte og indirekte skatter foreskriver en generel ramme for samarbejde og udveksling af oplysninger, som gør det lettere for administrationerne at bekæmpe svig i grænseoverskridende sammenhænge [57]. Efter at have påpeget, at artikel 8, stk. 1, i direktiv 77/799 omhandler en undtagelse fra samarbejde, som fandt anvendelse på de faktiske omstændigheder i Elisa-sagen, gentog Domstolen en allerede konsolideret retspraksis, i medfør af hvilken intet var til hinder for, at de berørte skattemyndigheder, selv efter at have fastslået anvendelsen af den nævnte forskrift, afkræver den skattepligtige beviser, som de anser for nødvendige for at foretage en korrekt ansættelse af skatter og afgifter, og i givet fald afslår en anmodet fritagelse, hvis sådanne beviser ikke fremlægges [58].

85. På denne baggrund fastslog Elisa-dommen, at CGI's artikel 990 E var uforenelig med traktaten og ikke kunne begrundes i et tvingende alment hensyn til bekæmpelse af

54 — Jf. i samme retning generaladvokat Mazáks forslag til afgørelse i Elisa-sagen, punkt 87-91, der udtrykkeligt henviser til Manninen-dommen, præmis 36.

55 — Elisa-dommen, præmis 91, der henviser til dom af 26.9.2000, sag C-478/98, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 7587, præmis 45, af 4.3.2004, sag C-334/02, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 2229, præmis 27, og af 12.9.2006, sag C-196/04, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, Sml. I, s. 7995, præmis 50.

56 — Rådets direktiv af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter (EFT L 336, s. 15).

57 — Elisa-dommen, præmis 92-94.

58 — Elisa-dommen, præmis 95 og 96, hvor der henvises til dom af 30.1.2007, sag C-150/04, Kommissionen mod Danmark, Sml. I, s. 1163, præmis 54. Denne tilgang begyndte imidlertid at udvikle sig i Domstolens praksis efter dommen af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249, præmis 20.

skattesvig [59]. Selv om Domstolen anerkendte, at de franske skattemyndigheder havde vanskelig ved at få alle relevante oplysninger med henblik på skatteansættelse eller eventuel kontrol, bestod den franske ordnings problem i dens automatik, som ikke gjorde det muligt for de berørte selskaber at fremlægge dokumentation, som kunne godtgøre deres aktionærers identitet eller andre oplysninger, som de franske myndigheder måtte anse for nødvendige. En undtagelse af en sådan karakter, som under ingen omstændigheder giver den skattepligtige mulighed for at samarbejde med myndighederne og således skaber en formodning om svig, som det ikke er muligt at imødegå, var efter Domstolens mening uforholdsmæssig og var følgelig i strid med traktaterne [60].

86. I den foreliggende sag er de retlige rammer væsentligt nuanceret, idet sædet for den egentlige ledelse i den juridiske person, der skal betale afgiften, er beliggende i et OLT, nærmere bestemt De Britiske Jomfruøer, hvor den afledte EU-ret ikke finder anvendelse, medmindre dette er udtrykkeligt bestemt. Som tidligere anført skal EU-rettens anvendelighed på OLT undersøges fra sag til sag, når bestemmelserne indgår i den primære ret. Den afledte ret skal derimod udtrykkeligt nævne anvendeligheden på et eller flere OLT for at udstrække sin virkning dertil.

87. Dette er ikke tilfældet med direktiv 77/799 i forbindelse med De Britiske Jomfruøer. Som Kommissionen og flere medlemsstater, som har indgivet indlæg i denne sag, har anført, finder det nævnte direktiv ikke anvendelse i et tilfælde som i den foreliggende sag, hvor en medlemsstat, Den Franske Republik, kræver administrativt samarbejde på skatteområdet af et OLT, i dette tilfælde De Britiske Jomfruøer. Jeg har haft lejlighed til at spørge den befuldmægtigede for Det Forenede Kongerige, om der foreligger eller, på det relevante tidspunkt for den foreliggende sag, forelå en samarbejdsaftale eller -overenskomst mellem Det Forenede Kongerige og De Britiske Jomfruøer på skatteområdet. Dette spørgsmål besvaredes benægtende. Der er følgelig tale om et OLT, der har sin egen lovramme og er uden instrumenter til skattemæssigt administrativt samarbejde, herunder med den medlemsstat, som territoriet har særlige forbindelser med.

88. På dette punkt kan De Britiske Jomfruøers særlige status finde nogle svar i retspraksis vedrørende de frie kapitalbevægelsers aspekt udadtil. Jeg finder det relevant på ny at henvise til A-dommen, hvor Domstolen i en sag, som vedrørte et tredjeland, påpegede betydningen af den europæiske harmonisering

59 — Elisa-dommen, præmis 100 og 101.
60 — Elisa-dommen, præmis 97-99.

på området for selskabers regnskabsaflæggelse [61]. Den omstændighed, at selskaber med hjemsted i stater i Unionen er underlagt en fælles regnskabsordning, giver med Domstolens ord den skattepligtige »mulighed for at fremlægge pålidelige og kontrollerbare oplysninger vedrørende strukturen i et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat eller dettes virksomhed« [62]. Den skattepligtige er derimod ikke sikret denne mulighed, »når der er tale om et selskab med hjemsted i et tredjeland, der ikke er forpligtet til at anvende disse fællesskabsforanstaltninger« [63]. For så vidt som denne mangel på regnskabsmæssig harmonisering også kan forekomme i et tilfælde, der vedrører De Britiske Jomfruøer, mener jeg, at afgørelsen i Elisa-sagen, som kritiserede de franske myndigheder for at nægte den skattepligtige mulighed for at fremlægge skatteoplysninger, kræver en nuancering i en sag som den foreliggende.

89. På baggrund af det ovenstående er det klart, at en medlemsstat som Den Franske Republik ikke kan anvende direktiv 77/799, og heller ikke i et tilfælde som det foreliggende, såfremt det tillades en skattepligtig at fremlægge beviser, nødvendigvis står over for harmoniserede regnskabsoplysninger, når den juridiske person, der skal betale afgiften, har sædet for den egentlige ledelse på De Britiske Jomfruøer. Hvis dette er den retlige ramme for tvisten mellem Prunus og de franske skattemyndigheder, fremgår det af Domstolens praksis, at Den Franske Republik med føje kan påberåbe sig et tvingende alment hensyn baseret på bekæmpelsen af skattesvig.

90. Dette synes på den anden side at være den løsning, som Domstolen for nylig er nået frem til med løsningen af det tvivlsspørgsmål, som CGI's så ofte citerede artikel 990 E gav anledning til i en tvist, hvor den ydre forbindelse befandt sig i Liechtenstein. I Établissements Rimbaud-sagen tilstræbte Domstolen at sondre mellem det pågældende tilfælde og det i Elisa-sagen, idet den flere gange insisterede på den eksisterende forskel mellem de retlige rammer i de to sager [64]. I Établissements Rimbaud-dommen blev det endvidere fastslået, at direktiverne om selskabsregnskaber fandt anvendelse i Liechtenstein i henhold til bilag XXII til EØS-aftalen [65], og også i dette tilfælde udtalte Domstolen, at der kunne fremføres et tvingende alment hensyn baseret på bekæmpelsen af skattesvig. Det synes at kunne udledes af dommen, at det afgørende element i analysen af sagens realitet var direktiv 77/799's uanvendelighed i

61 — A-dommen, præmis 62. I samme retning går generaladvokat Bots standpunkt i punkt 141-143 i hans forslag til afgørelse i den nævnte sag.

62 — Ibid.

63 — Ibid.

64 — Établissements Rimbaud-dommen, præmis 46.

65 — Établissements Rimbaud-dommen, præmis 42.

EØS-konteksten snarere end den regnskabsmæssige harmonisering [66].

91. I den foreliggende sag er der tale om begge faktorer, idet direktiv 77/799 ikke finder anvendelse, og det heller ikke fremgår, at der foreligger harmonisering af selskabsregnskaber. De franske myndigheder kan ikke alene ikke gøre brug af samarbejdsmekanismerne i direktiv 77/799, men ved antagelse af dokumentation vedrørende den skattepligtige støder de på vanskeligheder med at efterprøve, om indholdet er korrekt eller lovligt. I mangel af samarbejdsinstrumenter som dem, der findes mellem medlemsstater, er det rimeligt at tillade, at Den Franske Republik betinger fritagelsen for afgiften af, at der foreligger en overenskomst om administrativ bistand til bekæmpelse af skattesvig eller en overenskomst, der sikrer princippet om forbud mod forskelsbehandling mellem skattepligtige.

92. Som svar på spørgsmålet fra tribunal de grande instance de Paris mener jeg, at artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en lovgivning som den, der følger af CGI's artikel 990 D ff., som giver juridiske personer, hvis egentlige ledelse har sæde i Frankrig, eller, fra den 1. januar 2008, i en EU-medlemsstat, mulighed for at opnå fritagelse for den omtvistede afgift, og som for så vidt angår juridiske personer, hvis egentlige ledelse har sæde i et tredjeland, betinger denne mulighed af, at der mellem Frankrig og den pågældende stat er indgået en overenskomst om administrativ bistand til bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse, eller af, at disse juridiske personer i medfør af en overenskomst, der indeholder en klausul om forbud mod forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, ikke må undergives en hårdere beskatning end den, der gælder for juridiske personer, hvis egentlige ledelse har sæde i Frankrig.

93. Efter at have fastslået, at betingelserne for den begrundelse, der er anerkendt i artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF, er opfyldt, og for så vidt som de hidtil fremlagte argumenter er tilstrækkelige til at give et relevant svar på det første præjudicielle spørgsmål, finder jeg det ufornødent at fortsætte med en undersøgelse af de øvrige undtagelser i den nævnte forskrift.

V — Det andet præjudicielle spørgsmål

94. Med sit andet præjudicielle spørgsmål ønsker tribunal de grande instance de Paris oplyst, om artikel 63 TEUF ff. er til hinder for en lovgivning som den, der følger af CGI's

66 — Jf. ligeledes vedrørende de frie kapitalbevægelser mellem Den Italienske Republik og Norge, Island og Liechtenstein, dom af 19.11.2009, sag C-540/07, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 10983, præmis 66-73.

artikel 990 F, som tillader skattemyndighederne at pålægge enhver juridisk person, som er mellemstillet skyldneren eller skyldnerne af den omhandlede afgift og den faste ejendom eller rettigheder til fast ejendom, solidarisk hæftelse for den afgift, som er foreskrevet ved CGI's artikel 990 D ff.

95. Svaret på dette spørgsmål fremgår af den foreslåede løsning på den præjudicielle forelæggelses første spørgsmål. Hvis en medlemsstat kan indføre restriktioner for de frie kapitalbevægelser som de her analyserede, og dette sker i overensstemmelse med traktaterne, bør der ikke være noget til hinder for, at den pågældende stats retssystem foreskriver ordninger med solidarisk hæftelse med henblik på at kræve betaling af en afgift. En ordning af denne karakter, for så vidt den er forholdsmæssig, ikke-diskriminerende og tilsigter at gennemføre et formål af almen interesse, er principielt ikke i strid med artikel 63, stk. 1, TEUF.

96. En ordning med solidarisk hæftelse, der har til formål at sikre betaling af en fordring og følgelig bekæmpelse af skattesvig, er anerkendt af EU-lovgiver. Som bekendt kræver artikel 22, stk. 7, i direktiv 77/388/EØF [67], at medlemsstaterne træffer »de nødvendige foranstaltninger, for at de personer, som […] anses for betalingspligtige i stedet for en afgiftspligtig person etableret i udlandet, eller som hæfter solidarisk for erlæggelsen, opfylder ovennævnte pligt til angivelse og betaling«. Mekanismen med solidarisk hæftelse skaber ikke nødvendigvis en restriktion for de frie kapitalbevægelser, for så vidt som den udgør et instrument, som giver medlemsstaterne mulighed for at inddrive skyldig afgift.

97. Denne konklusion styrkes, såfremt ordningen med solidarisk hæftelse anvendes uden forskelsbehandling på situationer, hvor der ikke eksisterer en tilknytning til EU-retten. Hvis der i den franske skattelovgivning med hensyn til rent interne forhold er fastsat en regel om solidarisk hæftelse på skatteområdet, er der ikke et tilstrækkelig grundlag for i en sag som den foreliggende at konstatere, at der foreligger en restriktion. Det påhviler den forelæggende ret at afgøre dette spørgsmål.

98. Det samme kan fremføres i lyset af proportionalitetsprincippet. En foranstaltning, som indfører en regel om solidarisk hæftelse på skatteområdet som instrument til bekæmpelse af skattesvig, er egnet til og nødvendig for at nå sådanne mål. Hvis den franske regel sikrer den personlige identitet af de selskaber, der er impliceret i pålæggelsen af afgift, således at ansvaret kan henføres til gruppen som enhed, er der ikke sket en overskridelse, der er tilstrækkelig alvorlig til at anse foranstaltningen for uforholdsmæssig. Under sådanne omstændigheder påhviler det ligeledes den

67 — Rådets sjette direktiv af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

forelæggende ret at afklare, om den franske lovgivning på skatteområdet sikrer, at pålæggelsen af solidarisk hæftelse for betalingen af fordringen udelukkende sigter på juridiske personer, der kan henføres til en enhed.

99. Jeg foreslår følgelig, at Domstolen besvarer det andet spørgsmål med, at artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en bestemmelse som den, der følger CGI's artikel 990 F, som tillader skattemyndighederne at pålægge enhver juridisk person, som er mellemstillet skyldneren eller skyldnerne af den omhandlede afgift og den faste ejendom eller rettigheder til fast ejendom, solidarisk hæftelse for den afgift, som er foreskrevet ved CGI's artikel 990 D ff., for så vidt som bestemmelsen gennemføres forholdsmæssigt og ikke-diskriminerende.

VI — Forslag til afgørelse

100. På baggrund af det ovenfor anførte foreslår jeg, at Domstolen besvarer de præjudicielle spørgsmål fra tribunal de grande instance de Paris som følger:

»1. Artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en lovgivning som den, der følger af artikel 990 D ff. i code général des impôts, som giver juridiske personer, hvis egentlige ledelse har sæde i Frankrig, eller, fra den 1. januar 2008, i en medlemsstat i Den Europæiske Union, mulighed for at opnå fritagelse for den omtvistede afgift, og som for så vidt angår juridiske personer, hvis egentlige ledelse har sæde i et tredjeland, betinger denne mulighed af, at der mellem Frankrig og den pågældende stat er indgået en overenskomst om administrativ bistand til bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse, eller af, at disse juridiske personer i medfør af en overenskomst, der indeholder en klausul om forbud mod forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, ikke må undergives

en hårdere beskatning end den, der gælder for juridiske personer, hvis egentlige ledelse har sæde i Frankrig.

2. Artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en bestemmelse som den, der følger af artikel 990 F i code général des impôts, som tillader skattemyndighederne at pålægge enhver juridisk person, som er mellemstillet skyldneren eller skyldnerne af den omhandlede afgift og den faste ejendom eller rettigheder til fast ejendom, solidarisk hæftelse for den afgift, som er foreskrevet ved artikel 990 D ff. i code général des impôts, for så vidt som bestemmelsen gennemføres forholdsmæssigt og ikke-diskriminerende.«