FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT D. PEDRO CRUZ VILLALÓN föredraget den 9 december 2010[1]

Innehållsförteckning

I – Tillämpliga bestämmelser ..... I - 3324

A – Unionsrätten ..... I - 3324

B – Tillämplig nationell rätt ..... I - 3328

II – Bakgrund ..... I - 3329

III – Förfarandet vid EU-domstolen och tolkningsfrågorna ..... I - 3330

IV – Den första tolkningsfrågan ..... I - 3330

A – Inledande anmärkningar ..... I - 3331

1. Den fria rörligheten för kapital och dess yttre dimension ..... I - 3331

2. ULT och deras rättsliga ställning i unionsrätten ..... I - 3332

3. Sammanfattning ..... I - 3337

B – Huruvida artikel 63 FEUF är tillämplig på ULT ..... I - 3337

1. Tillämpning av den fria rörligheten för kapital eller av etableringsfriheten ..... I - 3337

2. Huruvida artikel 63.1 FEUF inte är tillämplig till följd av besluten 91/482 och 2001/822 ..... I - 3339

1 — Originalspråk: spanska.

3. Huruvida stand still-klausulen i artikel 64.1 FEUF gör att artikel 63 FEUF är inte tillämplig ..... I - 3342

C – Åsidosättande av artikel 63 FEUF ..... I - 3345

1. Huruvida det finns en restriktion för den fria rörligheten för kapital ..... I - 3345

2. Huruvida restriktionen är berättigad ..... I - 3348

V – Den andra tolkningsfrågan ..... I - 3353

VI – Förslag till avgörande ..... I - 3355

1. Tribunal de grande instance de Paris har ställt två tolkningsfrågor om franska skattebestämmelsers förenlighet med fördragen. I dessa nationella bestämmelser görs, i fråga om undantag från skatt på fast egendom som ägs av juridiska personer, skillnad mellan om den skattskyldige har platsen för sin verkliga ledning i tredjeland eller i en medlemsstat. I förevarande mål föreligger dessutom den särskilda omständigheten att den plats där bolaget i fråga har sin verkliga ledning är Brittiska Jungfruöarna, vilka som bekant inte är något tredjeland utan ett utomeuropeiskt territorium, som omfattas av de särskilda bestämmelserna i artikel 198 och följande artiklar i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

2. Följaktligen ankommer det här på domstolen att tolka bestämmelserna om fri rörlighet för kapital mot bakgrund av särdragen i bestämmelserna om ”de utomeuropeiska länderna och territorierna” (nedan kallade ULT), särskilt när medlemsstaterna gör gällande att den fria rörligheten får begränsas för att bekämpa undandragande av skatt.

3. Den hänskjutande domstolens frågor ställs i ett sammanhang som redan är bekant för EU-domstolen. Den hade nyligen i målen ELISA och Établissements Rimbaud [2] tillfälle att pröva samma bestämmelser som är i fråga i förevarande mål, även om det där handlade

2 — Dom av den 11 oktober 2007 i mål C-451/05 (REG 2007, s. I-8251), och av den 28 oktober 2010 i mål C-72/09 (REU 2010, s. I-10659).

om restriktioner avseende andra medlemsstater respektive EES-stater. Domstolen får till slut tillfälle att komplettera sin rättspraxis och besvara de särskilda frågor som ULT ger upphov till.

I – Tillämpliga bestämmelser

A – *Unionsrätten*

4. I artiklarna 63–65 FEUF föreskrivs följande beträffande den fria rörligheten för kapital:

”*Artikel 63*

1. Inom ramen för bestämmelserna i detta kapitel ska alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna.

2. Inom ramen för bestämmelserna i detta kapitel ska alla restriktioner för betalningar mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna.

Artikel 64

1. Bestämmelserna i artikel 63 ska inte påverka tillämpningen gentemot tredje land av restriktioner som är i kraft den 31 december 1993 enligt nationell lagstiftning eller unionsrätt för sådana kapitalrörelser till eller från tredje land som gäller direktinvesteringar, inbegripet investeringar i fast egendom, etablering, tillhandahållande av finansiella tjänster eller emission och introduktion av värdepapper på kapitalmarknader. I fråga om restriktioner som är i kraft enligt nationell lagstiftning i Bulgarien, Estland och Ungern ska det relevanta datumet vara den 31 december 1999.

…

Artikel 65

1. Bestämmelserna i artikel 63 ska inte påverka medlemsstaternas rätt att

a) tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort,

b) vidta alla nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelser av nationella lagar och andra författningar, särskilt i fråga

om beskattning och tillsyn över finansinstitut, eller att i administrativt eller statistiskt informationssyfte fastställa förfaranden för deklaration av kapitalrörelser eller att vidta åtgärder som är motiverade med hänsyn till allmän ordning eller allmän säkerhet.

…

3. De åtgärder och förfaranden som avses i punkterna 1 och 2 får inte utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 63.

4. I avsaknad av åtgärder enligt artikel 64.3 får kommissionen eller, om ett beslut av kommissionen saknas tre månader efter den berörda medlemsstatens ansökan, rådet anta ett beslut som föreskriver att restriktiva skatteåtgärder som en medlemsstat vidtar med avseende på ett eller flera tredjeländer ska anses förenliga med fördragen om de är berättigade med hänsyn till något av unionens mål och förenliga med en väl fungerande inre marknad. Rådet ska besluta med enhällighet på ansökan av en medlemsstat."

5. Bestämmelserna om ULT återfinns i fjärde delen i FEUF. I förevarande mål bör särskilt följande bestämmelser beaktas:

"Artikel 198

Medlemsstaterna är ense om att med unionen associera de utomeuropeiska länder och territorier som upprätthåller särskilda förbindelser med Danmark, Frankrike, Nederländerna och Förenade kungariket. Dessa länder och territorier, i det följande kallade 'länder och territorier', är förtecknade i bilaga II.

Syftet med associeringen ska vara att främja den ekonomiska och sociala utvecklingen i dessa länder och territorier samt att upprätta nära ekonomiska förbindelser mellan dem och unionen som helhet.

I överensstämmelse med principerna i ingressen till detta fördrag ska associeringen av dessa länder och territorier i första hand främja invånarnas intressen och välstånd för att på så sätt föra dem mot den ekonomiska, sociala och kulturella utveckling som de eftersträvar.

Artikel 199

Associeringen ska ha följande mål:

1) Medlemsstaterna ska i handeln med dessa länder och territorier tillämpa samma regler som de enligt fördragen tillämpar inbördes.

2) Varje land eller territorium ska i handeln med medlemsstaterna och med de övriga länderna och territorierna tillämpa samma regler som det tillämpar gentemot den europeiska stat med vilken det upprätthåller särskilda förbindelser.

3) Medlemsstaterna ska bidra till de investeringar som behövs för den gradvisa utvecklingen av dessa länder och territorier.

4) För investeringar som finansieras av unionen ska deltagande i anbud och leveranser vara öppet på samma villkor för alla fysiska och juridiska personer som är medborgare respektive hemmahörande i medlemsstaterna eller i dessa länder och territorier.

5) I förbindelserna mellan medlemsstaterna och dessa länder och territorier ska etableringsrätten för medborgare och bolag regleras enligt de bestämmelser och den ordning som anges i kapitlet om etableringsrätt samt på icke-diskriminerande grund om inte annat följer av särskilda bestämmelser som antagits enligt artikel 203.

…

Artikel 203

Rådet ska med utgångspunkt i de resultat som uppnåtts inom ramen för dessa länders och territoriers associering med unionen och på grundval av principerna i fördragen, enhälligt och på förslag av kommissionen, anta bestämmelser om de närmare riktlinjerna för och förfarandet vid dessa länders och territoriers associering med unionen. Om bestämmelserna antas av rådet i enlighet med ett särskilt lagstiftningsförfarande, ska rådet besluta med enhällighet, på förslag av kommissionen och efter att ha hört Europaparlamentet.”

6. Bilaga II till FEUF, om ULT på vilka bestämmelserna i fjärde delen i fördraget ska tillämpas, innefattar bland annat Brittiska Jungfruöarna.

7. Genom rådets beslut 91/482/EEG av den 25 juli 1991 om associering av ULT med Europeiska ekonomiska gemenskapen, [3] antog den dåvarande Europeiska ekonomiska gemenskapen särskilda bestämmelser om förbindelserna med ULT. Beslutet i fråga var i kraft fram till den 1 december 2001.

3 — EGT L 263, s. 1; svensk specialutgåva, område 11, volym 8, s. 3.

8. Beträffande rörligheten för kapital föreskrevs följande:

”*Artikel 180*

1. När det gäller kapitalrörelser, förbundna med investeringar, och löpande betalningar skall de ansvariga myndigheterna i ULT och [gemenskapens medlemsstater] avstå från åtgärder inom området för transaktioner med utländsk valuta som skulle vara oförenliga med deras förpliktelser enligt detta beslut vilka följer av föreskrifterna rörande handel med varor och tjänster, etablering och industriellt samarbete. Dessa förpliktelser skall emellertid inte hindra antagande av nödvändiga skyddsåtgärder om dessa skulle rättfärdigas av faktorer relaterade till allvarliga ekonomiska svårigheter eller svåra [betalningsbalansproblem].

2. När det gäller transaktioner med utländsk valuta, förbundna med investeringar och löpande betalningar, skall de ansvariga myndigheterna i ULT å ena sidan och medlemsstaterna å den andra så långt som möjligt undvika att vidta diskriminerande åtgärder mot varandra eller bevilja tredje länder gynnsammare behandling, under fullt hänsynstagande till att det internationella monetära systemet befinner sig i ständig utveckling och till att det finns särskilda monetära regler och betalningsbalansproblem.

I den händelse att sådana åtgärder eller sådan behandling skulle bli oundvikliga skall de upprätthållas eller införas i överensstämmelse med accepterade internationella monetära regler, och alla ansträngningar skall göras för att minska de ogynnsamma verkningarna för de berörda parterna.”

9. Den 2 december 2001 trädde rådets beslut 2001/822/EG av den 27 november 2001 om associering av ULT med Europeiska gemenskapen [4] i kraft. I detta beslut, som ersatte beslut 91/482, finns också en särskild bestämmelse om kapital:

”*Artikel 47*

Löpande betalningar och kapitalrörelser

1. Utan att det påverkar tillämpningen av punkt 2

a) skall medlemsstaterna och myndigheterna i länderna och territorierna inte införa några restriktioner för betalningar i fritt konvertibel valuta som avser löpande transaktioner mellan medborgare i [gemenskapen] och ULT.

4 — EGT L 314, s. 1.

b) När det gäller transaktioner rörande betalningsbalansens kapitalräkning, skall medlemsstaterna och myndigheterna i länderna och territorierna inte införa några restriktioner för den fria rörligheten för kapital som rör direktinvesteringar i företag som är bildade i enlighet med lagstiftningen i den mottagande medlemsstaten eller det mottagande landet eller territoriet, och säkerställa att tillgångar som härrör från en sådan investering, liksom varje vinst därav, kan realiseras och återföras.

2. Gemenskapen, medlemsstaterna och ULT skall ha rätt att vidta de åtgärder som i tillämpliga delar anges i artiklarna 57–60 samt 301 i fördraget i enlighet med de villkor som fastställs i detta … När myndigheterna i länderna och territorierna, medlemsstaten eller gemenskapen vidtar sådana åtgärder skall de omedelbart underrätta varandra om detta och så snart som möjligt lägga fram en tidsplan för avveckling av dessa åtgärder."

B – *Tillämplig nationell rätt*

10. Enligt artikel 990 D första stycket i Code général des impôts (den franska allmänna skattelagen, nedan kallad CGI) ska juridiska personer som, direkt eller via ett mellanled, äger en eller flera fastigheter belägna i Frankrike eller har sakrätter i sådana fastigheter varje år erlägga en skatt på tre procent av fastigheternas eller sakrätternas marknadsvärde. Denna skatt ska erläggas av alla slags juridiska personer, inbegripet bolag, stiftelser och föreningar.

11. Enligt artikel 990 E CGI får följande undantag göras:

"Den skatt som avses i artikel 990 D ska inte tillämpas på följande personer:

1. Juridiska personer, vars tillgångar i form av fast egendom, i den mening som avses i artikel 990 D, belägen i Frankrike, utgör mindre än 50 procent av deras franska tillgångar. Vid tillämpningen av denna bestämmelse omfattar tillgångarna i form av fast egendom inte sådana tillgångar som de juridiska personer som avses i artikel 990 D, eller de personer som utgör mellanled, använder i sin egen näringsverksamhet, om denna inte utgör fastighetsverksamhet.

2. Juridiska personer, som har sitt säte i ett land eller inom ett territorium som har ingått ett avtal med Frankrike om handräckning, i syfte att bekämpa undandragande av skatt och förhindra skatteflykt, och som därför senast den 15 maj varje år, på den plats som fastställs i den förordning som anges i artikel 990 F, lämnar deklaration avseende fast egendom som innehades per den 1 januari, med uppgift om dennas läge, karaktär och värde, namn och adress avseende bolagsmännen i den

juridiska personen vid nämnda tidpunkt liksom antalet aktier eller andelar som respektive bolagsman äger.

3. Juridiska personer, vars verkliga ledning har säte i Frankrike, och andra juridiska personer, som med stöd av ett avtal inte får bli föremål för en hårdare beskattning om de varje år underrättar skattemyndigheten om läge och karaktär avseende fast egendom som ägdes per den 1 januari, namn och adress avseende aktieägare, bolagsmän eller andra delägare i den juridiska personen, antal aktier, andelar eller andra rättigheter för var och en av dem, samt styrkande av deras skatterättsliga hemvist, eller om de åtar sig och iakttar åtagandet att på skattemyndighetens begäran lämna nämnda uppgifter till denna myndighet. Åtagandet görs vid den tidpunkt då den juridiska personen förvärvar den fasta egendomen eller sakrätt i densamma, eller det andelsinnehav som avses i artikel 990 D eller, beträffande egendom, sakrätter eller andelar som redan innehades per den 1 januari 1993, senast den 15 maj 1993 …”

II – Bakgrund

12. Sarl Prunus (nedan kallat Prunus) är ett bolag med säte i Paris i Frankrike. Prunus ägs till 100 procent av SA Polonium (nedan kallat Polonium), ett holdingbolag med säte i Luxemburg. Polonium ägs i sin tur till 50 procent av Lovett Overseas SA (nedan kallat Lovett) och till 50 procent av Grebell Investments SA (nedan kallat Grebell), båda med säte i Brittiska Jungfruöarna.

13. Under åren 1998–2002 var Prunus ägare till tre fastigheter i Paris och iakttog sin skyldighet att deklarera dem till den franska skattemyndigheten. I enlighet med artikel 990 E CGI undantogs Prunus från plikten att betala skatt om tre procent på fastigheter som ägs av juridiska personer. I egenskap av indirekta ägare till andelar i Prunus förpliktades bolagen Lovett och Grebell däremot att betala denna skatt till hälften var, eftersom inget av villkoren i artikel 990 E CGI var uppfyllda. Den 7 maj 2003 förelade därför den franska skattemyndigheten de båda bolagen att betala skatten i fråga för åren 2001 och 2002.

14. De franska myndigheterna förelade därefter Prunus, som var solidariskt betalningsansvarig, att betala skatteskulden för Lovett och Grebell. Prunus begärde omprövning av beslutet, men begäran avslogs den 12 december 2006. Prunus väckte talan mot detta avslagsbeslut vid Tribunal de grande instance de Paris, vilken i enlighet med artikel 267 FEUF har framställt förevarande begäran om förhandsavgörande till EU-domstolen.

III – Förfarandet vid EU-domstolen och tolkningsfrågorna

15. Tribunal de grande instance de Paris begäran om förhandsavgörande inkom till domstolens kansli den 29 september 2009. I begäran ställdes två frågor med följande lydelse:

”1) Utgör artikel 56 och följande artiklar i EG-fördraget hinder för att tillämpa en sådan lagstiftning som den som följer av artikel 990 D och följande artiklar i Code général des impôts, enligt vilka en juridisk person som har platsen för sin verkliga ledning i Frankrike, eller, sedan den 1 januari 2008, i en medlemsstat i Europeiska unionen, kan undantas från den omtvistade skatten, medan juridiska personer som har platsen för sin verkliga ledning i tredjeland bara har rätt till ett sådant undantag om Frankrike och denna stat har slutit ett avtal om handräckning i syfte att bekämpa undandragande av skatt och skatteflykt eller om den juridiska personen, enligt ett avtal som innehåller en bestämmelse om icke-diskriminering på grund av nationalitet, inte får beskattas hårdare än juridiska personer som har platsen för sin verkliga ledning i Frankrike?

2) Utgör artikel 56 och följande artiklar i EG-fördraget hinder för att tillämpa en sådan lagstiftning som den som följer av artikel 990 F i Code général des impôts, enligt vilken skattemyndigheterna kan hålla juridiska personer, som utgör mellanled till den eller dem som är betalningsskyldiga för skatt och fast egendom eller rättigheter avseende fast egendom, solidariskt ansvariga för betalning av den skatt som föreskrivs i artikel 990 D och följande artiklar i Code général des impôts?”

16. Skriftliga yttranden har ingetts av företrädarna för Prunus och Polonium, Republiken Frankrike, Konungariket Belgien, Konungariket Danmark, Republiken Estland, Konungariket Spanien, Republiken Italien, Konungariket Nederländerna, Konungariket Sverige, Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland samt kommissionen.

17. Förhandling i målet hölls den 23 september 2009, vid vilken företrädarna för Prunus och Polonium samt ombuden för Republiken Frankrike, Konungariket Sverige, Förenade kungariket Storbritannien och Nordirland samt kommissionen närvarade.

IV – Den första tolkningsfrågan

18. Den hänskjutande domstolen tar i den första frågan upp en situation där bolaget som är skyldigt att betala den omtvistade

skatten har platsen för sin verkliga ledning *i tredjeland*. I förevarande mål rör den verkliga frågan emellertid inte den omständigheten att bolaget i fråga har sitt säte i tredjeland, utan den omständigheten att bolaget har sitt säte i ett ULT. Denna särskilda omständighet och den speciella ställning som dessa länder och territorier har, kräver en annan prövning än om det hade rört sig om ett tredjeland i egentlig mening. Det handlar här således snarast om att få klarhet i huruvida en skatt genom vilken det införs skillnader i behandling för juridiska personer som har platsen för sin verkliga ledning i ett ULT är förenlig med unionsrätten.

A – *Inledande anmärkningar*

19. Utöver ovannämnda klargörande kräver svaret på den första av de frågor som Tribunal de grande instance de Paris har ställt vissa inledande klargöranden, dels rörande särdragen hos den fria rörligheten för kapital, dels rörande de utomeuropeiska ländernas och territoriernas karaktär och deras associering med EU.

1. Den fria rörligheten för kapital och dess yttre dimension

20. Till skillnad från de övriga friheterna har den fria rörligheten för kapital såväl ett *internt* tillämpningsområde för unionen, vilket syftar till att värna om finansiella tillgångars rörlighet mellan medlemsstater, som ett *externt* tillämpningsområde, som handlar om att upprätthålla ett fritt flöde av kapital mellan medlemsstater och tredjeländer.

21. Det finns olika skäl för att undanröja externa hinder för kapital: att undvika ensidigt inflöde av kapital via medlemsstater som har mer liberala regler för införsel, att stärka den gemensamma valutan och att främja globala finanscentra inom unionen. [5] Strävan efter att uppnå dessa mål för emellertid även med sig ett behov av att skydda sig mot negativa fenomen till följd av liberaliseringen. Samtidigt som det i fördragen föreskrivs en fri rörlighet för kapital i förhållande till tredjeland, omges denna fria rörlighet därför även av särskilda undantag som skiljer sig avsevärt från dem som föreskrivs för de övriga friheterna. [6]

22. Den omständigheten att tillämpningsområdet för den fria rörligheten för kapital och målen med denna skiljer sig så påtagligt från de övriga rättigheterna beträffande fri rörlighet, förklarar varför domstolen har vissa svårigheter att tillämpa sin traditionella

5 — Se Hinojosa Martínez, L.M., *La regulación de los movimientos de capital desde una perspectiva europea*, McGraw Hill, Madrid, 1997, s. 11 och följande sidor. Domstolen har också själv framhållit de skäl som denna liberalisering grundas på i sin dom av den 18 december 2007 i mål C-101/05, A (REG 2007, s. I-11531), punkt 31.

6 — Se artiklarna 64–66 FEUF, samt artikel 75.1 och 75.2 FEUF.

praxis när den ställs inför artikel 63 och följande artiklar i FEUF.[7] Det är detta allmänna perspektiv som ska tillämpas vid prövningen i förevarande mål, men det måste i viss mån *anpassas* till den fria rörligheten för kapital.

2. ULT och deras rättsliga ställning i unionsrätten

23. Den andra aspekten som inledningsvis ska tas upp rör ULT:s rättsliga ställning. Detta mot bakgrund av att det ”tredjeland” som nämns i den första tolkningsfrågan och där det bolag som är skyldigt att erlägga den omtvistade skatten har sitt säte utgörs av ett ULT, närmare bestämt Brittiska Jungfruöarna. Innan en tolkning görs av artikel 63 FEUF är det lämpligt att kort beröra dessa territoriers särskilda placering och ställning i unionsrätten.

24. På initiativ av Republiken Frankrike beslutade man redan vid konferensen i Venedig den 29–30 maj 1956, med den efterföljande utformningen av fördraget om Europeiska ekonomiska gemenskapen i åtanke, att ge de territorier tillhörande signatärstaterna med vilka det fanns speciella historiska, sociala och politiska band en särskild ställning. Förslaget antogs så småningom och fördes in i EEG-fördraget.[8] Detta tog sig uttryck i ett särskilt kapitel som ägnades åt ULT. Samtidigt angavs det vilka territorier som föll inom ramen för denna kategori[9] och en tillämpningskonvention, där förbindelserna mellan dessa territorier och den dåvarande EEG närmare reglerades, undertecknades och ratificerades.[10]

25. Sedan dess har grunderna för ULT:s rättsliga ställning i fördragen förblivit mer eller mindre oförändrade genom årens lopp, även om det har gjorts enstaka ändringar beträffande antalet territorier som berörs och de närmare tillämpningsföreskrifterna. Tillämpningskonventionerna har ersatts av på varandra följande beslut som rådet har antagit med stöd av artikel 203 FEUF.[11] Banden mellan dessa territorier och någon av medlemsstaterna, och i förlängningen unionen

7 — För en kritisk granskning se Terra, B. och Wattel, P., *European Tax Law,* 4 uppl., Kluwer, Haag, s. 52.

8 — Artiklarna 131–136 i EEG-fördraget, i dess ursprungliga lydelse, samtidigt som det intressant nog kan konstateras att det inte infördes några motsvarande bestämmelser för EKSG eller Euratom.

9 — Se bilaga IV till EEG-fördraget, i dess ursprungliga lydelse.

10 — Tillämpningskonvention av den 25 mars 1957, undertecknad av de sex medlemsstater som grundade gemenskaperna.

11 — Rådet har hittills antagit en rad sådana beslut, av vilka de senaste är beslut 2001/822, vilket gäller nu och löper ut den 31 december 2011.

som helhet, har till sin karaktär i stort sett förblivit oförändrade fram till våra dagar. [12]

26. I korthet är ULT inte suveräna stater som är internationella rättssubjekt, utan ”territorier” knutna till en medlemsstat på grund av speciella historiska, sociala och politiska band. Trots att det handlar om politiska gemenskaper som *formellt sett* ingår i den medlemsstat med vilken de har unika band, ges de i fördragen en särskild ställning just på grund av unionsrättens territoriella tillämpningsområde. I artikel 355 FEUF anges det att *utöver* bestämmelserna i artikel 52 FEU (i vilka de medlemsstater som har undertecknat fördraget räknas upp för att ange dess territoriella tillämpningsområde) ska flera andra bestämmelser tillämpas, bland annat de som återfinns i artikel 52.2, enligt vilka ULT ska omfattas ”av den särskilda associeringsordning som fastställts i fjärde delen”.

27. Kombinerar man artiklarna 52 FEU och 355 FEUF ger det upphov till mer frågor än svar, eftersom det är uppenbart att fördraget har lämnat vissa principiella frågor öppna, såväl beträffande tillämplig rätt som beträffande förhållandet mellan ULT och unionen.

28. Genom att det i artikel 355 FEUF anges att artikel 52 FEU och, *utöver* denna, den särskilda associeringsordningen ska tillämpas, är det oklart huruvida fördragen innehåller en allmän ordning som ger företräde för den särskilda ordningen för ULT eller om denna särskilda ordning är den enda som är tillämplig på ULT. Med andra ord måste det konstateras att fördraget inte klargör huruvida ULT omfattas av en ordning som utgör ett *självständigt* regelverk inom unionsrätten, eller om den helt enkelt är en *lex specialis* som ersätter fördragets allmänna bestämmelser.

29. Samtidigt kan artikel 355 FEUF inte heller sägas placera ULT i en särskild kategori av rättssubjekt. Visserligen är ULT inte stater som är självständiga rättssubjekt, men den särskilda ordning som tillämpas på dem är att jämställa med en associeringsordning motsvarande de slag som finns för andra tredjeländer som unionen har speciella band med. [13] Denna ordning, vilken innehåller särskilda bestämmelser som syftar till att skapa

12 — Beträffande ULT:s historia, utveckling och nuvarande ställning, se Tesoka, L. och Ziller, J. (red.), *Union Européenne et outre-mers. Unis dans leur diversité,* Presses Universitaires d'Aix-Marseille, Marseille, 2008.

13 — Uttrycket ”associering” har här en annan innebörd än vad det har i de internationella överenskommelser med samma namn som unionen har ingått med tredjeländer. I fallet med ULT handlar det snarast om en associering som har *beviljats* ensidigt och som med tiden allt mer har kommit att få karaktären av ett *partnerskap*, enligt Dormoy, D., ”Association des Pays et Territoires d'outre-mer (PTOM) à la Communauté Européenne”, *JurisClasseur Europe Traité*, 2007, s. 25.

en integrerad marknad mellan unionen och territorierna, rättfärdigar att ULT i vissa avseenden har ställning som tredjeländer i materiellt om än inte i formellt hänseende. Det gäller exempelvis artikel 64.1 FEUF, där det hänvisas till ”tredje land”. Det är en kategori som enligt kommissionen ska tillämpas på ULT.

30. Svaret på dessa frågeställningar kan endast erhållas genom att en systematisk tolkning görs av fördragen. Det är särskilt artiklarna i fjärde delen i FEUF som kan ge ett svar, men det förutsätter att man tolkar dem mot bakgrund av andra bestämmelser i fördraget.

31. Till att börja med ges ULT i artikel 198 ställning som ett hybridsubjekt, ett mellanting mellan ett tredjeland och ett territorium som ingår i unionen. I nämnda artikel anges det att ULT ”associeras” ”*med* unionen”, samtidigt som de beskrivs som ”utomeuropeiska” territorier. Den sistnämnda beskrivningen är naturligtvis snarare av geografisk än av rättslig och politisk art, men den visar samtidigt tydligt att associeringsbanden mellan ULT och unionen är av ett eget slag.

32. Vidare är syftet med associeringen att upprätta ”nära ekonomiska förbindelser mellan [ULT] och unionen som helhet”. Detta ska ske ”i överensstämmelse med principerna i ingressen [till FEUF]”. Med utgångspunkt i detta föreskrivs det i artikel 199 FEUF att ”[m]edlemsstaterna ska i handeln med dessa länder och territorier tillämpa samma regler som de enligt fördragen tillämpar inbördes”. Därefter föreskrivs i artikel 200 FEUF särskilda åtgärder beträffande den fria rörligheten för varor, och slutligen anges det i artikel 203 att rådet ska anta närmare bestämmelser.

33. Mot bakgrund av ovanstående är det svårt att hävda att den rättsliga ordning som ska tillämpas på ULT är ett självständigt regelverk som så att säga är oemottagligt för all påverkan från fördragen. Att såsom Republiken Frankrike har gjort i förevarande mål hävda att regelverket är helt självständigt, skulle innebära att ULT omfattas av en egen ordning i unionsrätten i vilken enbart artiklarna 198–204 FEUF är relevanta, jämte de beslut som har antagits rörande tillämpningen av dessa artiklar. Enligt det synsättet skulle de unionsrättsliga bestämmelserna om ULT fungera som ett ”inkapslat” regelverk inom unionsrätten, som i kraft av sin självständighet blir ”immunt” mot tillämpning av andra bestämmelser i fördraget än de ovannämnda artiklarna 198–204 FEUF.

34. En ordagrann tolkning av artikel 355 FEUF visar att denna ståndpunkt inte är hållbar. Till att börja med anges det i denna

artikel att ”utöver bestämmelserna i artikel 52 FEU” ska ULT omfattas av ”den särskilda associeringsordning som fastställts i fjärde delen”. Ordet ”utöver” visar att unionsrätten tillämpas på medlemsstaterna och vad beträffar ULT *tillkommer* en särskild ordning. Det är naturligtvis en ordning som ska beaktas och som fungerar som en *lex specialis* som ersätter fördragets allmänna bestämmelser, men det innebär inte att det är en självständig ordning som är immun mot all påverkan från primärrätten.

35. Det är dock inte bara det språkliga argumentet som talar mot att ULT skulle ha en helt självständig ställning i unionsrätten, utan även de praktiska konsekvenserna av en tolkning som den ovan beskrivna. Om ULT omfattades av ett självständigt regelverk som står utanför resten av unionsrätten, skulle ULT i avsaknad av bestämmelser överges för att hamna i ett slags rättsligt limbo. Det finns också risk för att tredjeland skulle kunna behandlas mer förmånligt än ULT trots de nära band som dessa har med unionen. Denna sistnämnda faktor manar till särskild vaksamhet när fördragets allmänna bestämmelser handlar om tredjeland. Det är just i sådana fall som ULT riskerar att utsättas för minst sagt vanskliga tolkningar, eftersom de formellt sett varken kan hänföras till kategorin medlemsstater eller till kategorin tredjeland.

36. Det är för att undvika det sistnämnda som domstolen i sin praxis har varit mycket pragmatisk då den har behandlat ULT:s karaktär och frågan huruvida de ska betecknas som tredjeland eller som territorier *associerade med* (men inte *integrerade i*) unionen.

37. I målet Kaefer och Procacci slog domstolen fast att domstolarna i Franska Polynesien var behöriga att begära förhandsavgöranden i enlighet med artikel 267 FEUF. Det står ingenstans i fjärde delen i fördraget att bestämmelserna där ska tillämpas av domstolarna i ULT, men trots det nöjde sig domstolen med att fastslå att den hänskjutande domstolen var en ”fransk domstol” och att begäran följaktligen kunde tas upp till sakprövning. [14] I domen i målet Eman och Sevinger slog domstolen fast att en medborgare i en medlemsstat som har hemvist i ett ULT kan åberopa de rättigheter som tillerkänns unionsmedborgare enligt artikel 18 och följande artiklar i FEUF. Det innebär att rätten att rösta i val till Europaparlamentet omfattar den som har hemvist i ett ULT på samma sätt som den som har hemvist i en medlemsstat. [15] Senare fann domstolen, i domen i målet N, att ett bolag med säte på Nederländska Antillerna, som

14 — Dom av den 12 december 1990 i de förenade målen C-100/89 och C-101/89, Kaefer och Procacci (REG 1990, s. I-4647), punkterna 8–10. Domstolen bekräftade senare detta i dom av den 12 februari 1992 i mål C-260/90, Leplat (REG 1990, s. I-643), i vilket en begäran om förhandsavgörande hade framställts av en fredsdomstol i Papeete.

15 — Dom av den 12 september 2006 i mål C-300/04, Eman och Sevinger (REG 2006, s. I-8055).

utövade faktisk kontroll över ett annat bolag i Förenade kungariket, omfattades av tillämpningsområdet för etableringsfriheten, och att Nederländska Antillerna skulle betraktas som en del av en medlemsstat. [16]

38. I andra fall har domstolen däremot funnit att ULT ska behandlas på samma sätt som ett tredjeland. I domen i målet Van der Kooy kvalificerades införseln till Nederländerna av varor som omsattes fritt i Nederländska Antillerna som en införsel till gemenskapen från tredjeland. [17] I målet DADI och Douane-Agenten prövade domstolen ånyo införsel av varor från Nederländska Antillerna, denna gång mot bakgrund av direktiv 92/46/EEG [18], och kom åter till slutsatsen att varorna från ULT motsvarade varor från tredjeland. [19] Samma sak framgår av domstolens yttranden rörande internationella avtal, där den vid två olika tillfällen har slagit fast att ULT inte omfattas av unionsrättens tillämpningsområde och därför ”befinner sig … i förhållande till gemenskapen i samma situation som tredje land”. [20]

39. Dessa två linjer i rättspraxis kan förefalla helt oförenliga, men så är i själva verket inte riktigt fallet. I de mål som faller inom ramen för den förstnämnda linjen har domstolen prövat situationer där det inte anges tydligt i fördraget i vilken mån detta är tillämpligt. Detta gäller begäran om förhandsavgörande, europeiska medborgarskapsrättigheter och etableringsfrihet. Beträffande den sistnämnda linjen däremot tenderar målen att handla om den fria rörligheten för varor, där såväl fjärde delen i fördraget som de beslut som rådet hittills har fattat innehåller en fullständig reglering som gör att domstolen kan pröva saken på andra grunder. Allt detta visar att frågan huruvida ULT ska betecknas som medlemsstater eller tredje stater inte kan besvaras kategoriskt, utan svaret är i varje enskilt fall beroende av vilka bestämmelser som

16 — Dom av den 7 september 2006 i mål C-470/04, N (REG 2006, s. I-7409), punkterna 11 och 28. Som framgår av domen flyttade N ut sitt hemvist från Nederländerna till Förenade kungariket. Vid tidpunkten för utflyttningen var han ensam ägare till tre bolag med begränsat ansvar enligt den nederländska lagstiftningen (besloten vennootschappen), vars faktiska ledning sedan detta datum befann sig på Curaçao (Nederländska Antillerna). Det är troligt att det resultat som domstolen kom fram till har att göra med den omständigheten att det var en medlemsstats lag som skulle tillämpas på de tre bolagen, men det är odiskutabelt att N betraktades på samma sätt som vilken aktieägare som helst skulle ha betraktats vars bolag är etablerat i en medlemsstat.

17 — Dom av den 28 januari 1999 i mål C-181/97, Van der Kooy (REG 1999, s. I-483), punkterna 34–39.

18 — Rådets direktiv 92/46/EEG av den 16 juni 1992 om fastställande av hygienregler för produktion och utsläppande på marknaden av rå mjölk, värmebehandlad mjölk och mjölkbaserade produkter (EGT L 268, s. 1, svensk specialutgåva, område 3, volym 45, s. 3).

19 — Dom av den 21 september 1999 i mål C-106/97, DADI och Douane-Agenten (REG 1999, s. I-5983), punkterna 35–37.

20 — Domstolens yttrande 1/78 av den 4 oktober 1979 (REG 1979, s. 2871; svensk specialutgåva, volym 4, s. 527), punkterna 61 och 62, och domstolens yttrande 1/94 av den 15 november 1994 (REG 1994, s. I-5267; svensk specialutgåva, volym 16, s. I-233), punkt 17.

är tillämpliga och stor hänsyn måste tas till målen med den särskilda associeringsordning som föreskrivs i fjärde delen i FEUF.

3. Sammanfattning

40. Mot bakgrund av ovanstående argumentation anser jag att den särskilda ordningen för ULT ersätter unionens allmänna bestämmelser och att den består av egna primärrättsliga (artiklarna 198–204 FEUF) och sekundärrättsliga bestämmelser. I de fall det finns luckor kan fördragen vara tillämpliga förutsatt att målen med associeringen inte åsidosätts, vilket innebär att den direkta effekten av den åberopade bestämmelsen måste prövas mot bakgrund av artiklarna 198–204 FEUF. Som jag tidigare påpekat är det dessutom nödvändigt att fästa särskild uppmärksamhet vid de bestämmelser i fördraget som rör tredjeland för att inte åsidosätta målen med fjärde delen i fördraget. Så är just fallet med den fria rörligheten för kapital och jag ska nu övergå till att pröva huruvida den är tillämplig på ULT.

B – *Huruvida artikel 63 FEUF är tillämplig på ULT*

41. Det är nu dags att pröva den ståndpunkt som intagits av kommissionen och Republiken Frankrike, vilka, om än med olika argument, har gjort gällande att artikel 63 FEUF inte är tillämplig i förevarande mål. Förenade kungariket har å sin sida hävdat att den frihet som är i fråga i detta mål inte är den fria rörligheten för kapital utan etableringsfriheten.

42. Jag ska först pröva den brittiska ståndpunkten som jag av nedan angivna skäl anser saknar grund. Därefter är jag mot bakgrund av de argument som redovisats i punkterna 31–39 i detta förslag till avgörande även benägen att avvisa de ståndpunkter som kommissionen och Republiken Frankrike har intagit.

1. Tillämpning av den fria rörligheten för kapital eller av etableringsfriheten

43. Förenade kungariket har gjort gällande att det är etableringsfriheten i artikel 49 FEUF som är tillämplig i förevarande mål och inte den fria rörligheten för kapital i artikel 63 FEUF.

44. Det kan självfallet konstateras att gränsen mellan dessa båda friheter är diffus och att det även finns vissa överlappningar. I förevarande mål framgår det emellertid klart att etableringsfriheten inte är tillämplig, åtminstone inte mot bakgrund av de faktiska omständigheter som har redovisats i målet. Domstolen har redan tidigare slagit fast att för att bestämmelserna om etableringsrätt ska bli tillämpliga krävs i princip en ständig närvaro i värdmedlemsstaten och, i fall av förvärv och innehav av fast egendom, att förvaltningen av denna egendom utgör en aktiv verksamhet. [21] Det kan inte förnekas att Prunus står under kontroll av Polonium och i förlängningen av Lovett och Grebell, och att det är en juridisk person som, enligt vad som framgår av beslutet att begära förhandsavgörande, har en ständig närvaro på franskt territorium. Alla uppgifter som nu föreligger i målet talar emellertid för att ägandet av de fastigheter som beskattningen i fråga avser utgör en direktinvestering i fastigheter. Det handlar följaktligen om fastigheter som utnyttjas ekonomiskt, i vilka det enligt de uppgifter som tillhandahållits inte bedrivs någon materiell verksamhet som har anknytning till moderbolagens verksamhetsområden. Det rör sig således om en direktinvestering där kontrollen över Prunus är ett sätt att genomföra den fria rörligheten för kapital, det vill säga en investering.

45. Detta är för övrigt den slutsats som domstolen kom fram till i domen i målet ELISA, då den prövade samma argument tillämpat på artikel 990 E CGI. Domstolen fann där mot bakgrund av de faktiska omständigheter som hade redovisats att etableringsfriheten inte var tillämplig. [22]

46. Etableringsfrihetens avlägsenhet bekräftas i förevarande mål även av den omständigheten att moderbolaget har sitt säte i ett ULT. Det kan alltså finnas anledning att pröva huruvida artikel 49 FEUF eller besluten från 1991 och 2001 utsträcker etableringsfriheten till att omfatta bolag med säte i Brittiska Jungfruöarna och dotterbolag i en medlemsstat. [23] Mot bakgrund av att det redan har konstaterats att etableringsfriheten inte ens är tillämplig i ett mål mellan medlemsstater, förefaller det inte nödvändigt att fördjupa sig mer i denna andra aspekt av problemet.

21 — Se, generellt, domstolens dom av den 21 juni 1974 i mål 2/74, Reyners (REG 1974, s. 631; svensk specialutgåva, volym 2, s. 309), punkt 21, av den 30 november 1995 i mål C-55/94, Gebhard (REG 1995, s. I-4165, punkt 25, och, mer specifikt, domstolens dom av den 14 september 2006 i mål C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer (REG 2006, s. I-8203), punkt 18, där domstolen gjorde följande analys utifrån denna förutsättning: ”… För att bestämmelserna om etableringsrätt skall bli tillämpliga krävs dock i princip en ständig närvaro i värdmedlemsstaten och, i fall av förvärv och innehav av fast egendom, att förvaltningen av denna egendom utgör en aktiv verksamhet. Beskrivningen av omständigheterna i förevarande mål visar dock att stiftelsen inte har några lokaler i Tyskland för att bedriva sin verksamhet och att de tjänster som uthyrningen av den fasta egendomen fordrar tillhandahålls av en tysk fastighetsförvaltare. … Domstolen finner därmed att de bestämmelser som styr etableringsfriheten inte är tillämpliga under sådana förhållanden som råder i tvisten i målet vid den nationella domstolen” (punkterna 19 och 20).

22 — Den ovannämnda domen i målet Elisa, punkterna 63–65.

23 — Se härvidlag, om än i ett sammanhang som rörde tredjeland och inte ett ULT, den ovannämnda domen i målet A, punkt 29, samt den ovan i fotnot 16 nämnda domen i målet N, med de preciseringar som domstolen där har gjort.

47. Mot bakgrund av de uppgifter som har tillhandahållits i förevarande mål delar jag således inte Förenade kungarikets ståndpunkt, utan föreslår att domstolen enbart ska pröva de hänskjutna tolkningsfrågorna mot bakgrund av den fria rörligheten för kapital.

2. Huruvida artikel 63.1 FEUF inte är tillämplig till följd av besluten 91/482 och 2001/822

48. Republiken Frankrike menar att den omständigheten att fjärde delen i FEUF och besluten om associering av ULT inte innehåller några föreskrifter om den fria rörligheten för kapital innebär att unionen, i sina förbindelser med dessa territorier, inte har föreskrivit några åtgärder för liberalisering inom detta område. Republiken Frankrike menar att detta också innebär att ULT inte kan jämställas med tredjeland, eftersom ordningen för dessa territorier är av självständig karaktär.

49. Det kan till att börja med konstateras att Republiken Frankrike har rätt då den framhåller att såväl artikel 180 i beslut 91/482 som artikel 47 i beslut 2001/822 är av betydelse i förevarande mål. Det är just dessa bestämmelser som i princip skulle kunna vara tillämpliga i ett fall som detta, eftersom de innehåller särskilda villkor för rörligheten för kapital mellan ULT och unionen. Mot bakgrund av de tidpunkter då de olika besluten trädde i kraft och upphävdes var beslut 91/482 gällande rätt för den skatt som påfördes 2001, medan beslut 2001/822 var tillämpligt för den skatt som påfördes året därpå. [24]

50. Som Republiken Frankrike med rätta har påpekat koncentreras uppmärksamheten beträffande kapital främst på kapitalrörelser från medlemsstaterna till ULT i besluten om associering av dessa. Med andra ord handlar det om en frihet som är mer ensidig än ömsesidig och som motiveras av en strävan att främja europeiska investeringar i ULT. Detta synsätt tog sig särskilt uttryck i artikel 168 e i beslut 91/482, enligt vilken myndigheterna skulle underlätta ”ett ökat och stabilare flöde av resurser från gemenskapens privata sektor *till* ULT”. [25] I beslut 2001/822 ändrades lydelsen av denna bestämmelse och dess ensidiga karaktär togs bort. I artikel 47.1 b föreskrevs emellertid åter särskilda åtgärder för att skydda kapitalinvesteringar från unionen till ULT. Enligt denna bestämmelse är det inte tillåtet med några restriktioner för den fria rörligheten för kapital ”som rör

24 — Artikel 63 i beslut 2001/822, enligt vilken beslutet trädde i kraft den 2 december 2001, innebar att beslut 91/482 upphörde att gälla dagen före.

25 — Min kursivering.

direktinvesteringar i företag som är bildade i enlighet med lagstiftningen i den mottagande medlemsstaten eller det mottagande landet eller territoriet". [26]

51. Att besluten är inriktade på kapitalrörelser till ULT innebär emellertid inte nödvändigtvis att tillämpningsområdet för fjärde delen i FEUF eller besluten endast och uteslutande avser en riktning: från centrum till periferin. Däremot visar de ovannämnda bestämmelserna att regelverket om kapital för ULT tenderar att vara mer inriktat på kapitalflöden till dessa, men det innebär inte att denna frihet inte kan uppfattas som dubbelriktad. Med andra ord föreskrivs det i den särskilda ordningen för ULT konkreta åtgärder för att med större garantier säkerställa det europeiska flödet av kapital till ULT, men det innebär inte på något sätt att ett flöde i den andra riktningen skulle strida mot denna ordning.

52. Vi ska steg för steg visa hur denna dubbelriktade karaktär tar sig uttryck.

53. Den första aspekten som ska beaktas är den ordagranna lydelsen av besluten från 1991 och 2001. Vad beträffar beslut 91/482 innebär den omständigheten att kapitalrörelserna endast avser transaktioner med utländsk valuta, att de faktiska omständigheterna i förevarande mål inte kan anses omfattas av dess tillämpningsområde. Svaret är något mer komplicerat vad beträffar beslut 2001/822, där artikel 47 inte är inriktad på någon konkret verksamhet utan ordagrant avser "direktinvesteringar" inom ramen för "transaktioner rörande betalningsbalansens kapitalräkning". Som jag visat i punkt 50 i detta förslag till avgörande avser ovannämnda artikel direktinvesteringar i bolag som bildats i ULT, och dess tillämpningsområde är således begränsat till kapitalflöden från medlemsstater till territorierna. Det innebär att slutsatsen kan dras att inget av besluten är tillämpligt på de faktiska omständigheterna i förevarande mål,

26 — Denna bestämmelse väcker vissa frågor på grund av de olika översättningarna av den. I den franska versionen står det att "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 kursivering). I den spanska versionen, och i vissa andra språkversioner (exempelvis den engelska och den tyska), där det talas om "sociedades constituidas de conformidad con la legislación del Estado miembro, país o territorio de acogida", antyds det att de berörda företagen är sådana som är bildade i enlighet med lagstiftningen i en medlemsstat *eller* enligt lagstiftningen i ett ULT. I den franska versionen anges raka motsatsen. Där är det uppenbart att bestämmelsen avser företag *som har bildats enligt lagstiftningen i en medlemsstat och som har sitt säte i ett ULT* med vilket medlemsstaten i fråga har särskilda band som förenar dem. Detta ger stöd för den franska regeringens tolkning av bestämmelsen, nämligen att det handlar om en enkelriktad frihet avsedd för ULT. Denna skillnad kan även noteras i andra språkversioner, vilket innebär att domstolen måste ta ställning för någon av dessa. Mot bakgrund av hur ULT-besluten har utvecklats tyder emellertid allt på att den franska versionen är den korrekta.

utan att de rör andra typer av verksamheter och kapitalflöden.

54. Den omständigheten att det i besluten inte föreskrivs något beträffande ett fall som det här aktuella, innebär emellertid inte nödvändigtvis att unionsrätten inte skulle ha någon funktion här. Som framgår av punkterna 31–39 i detta förslag till avgörande utgör de bestämmelser som är tillämpliga på ULT inte något självständigt regelverk som är immunt mot påverkan från fördragens allmänna bestämmelser. Tvärtom bör det så snart det konstaterats att de särskilda bestämmelserna inte är tillämpliga i ett visst fall, mot bakgrund av målen med fjärde delen i FEUF, undersökas huruvida det går att tillämpa någon bestämmelse i fördraget som rör tredjeland. I förevarande mål inskränker sig frågan till att utröna huruvida artikel 63 FEUF är en bestämmelse som mot bakgrund av artikel 198 FEUF och följande artiklar är tillämplig på en nationell åtgärd som begränsar den fria rörligheten för kapital från ett ULT till unionen.

55. Som jag tidigare har visat föreskrivs i artikel 63 FEUF att det ska råda fri rörlighet för kapital, inte bara mellan medlemsstater utan även mellan medlemsstater och tredjeland. Det innebär att den fria rörligheten för kapital, på ett något annorlunda sätt än de andra friheterna, även utgör hinder för nationella åtgärder som försvårar införsel och utförsel av kapital till och från tredjeland. Utifrån denna förutsättning anser jag att artikel 63 FEUF, tolkad mot bakgrund av artikel 198 FEUF och följande artiklar, är tillämplig på ULT.

56. Betraktas den fria rörligheten för kapital som en ordning som är öppen mot omvärlden måste den ses som allmängiltig. Kapitalmarknaderna öppnas inte var och en för sig, utan generellt för att uppnå välkända mål som har tydliggjorts. [27] Att uppfatta det som att denna frihet inte skulle vara tillämplig på ULT skulle strida mot den tanke som ligger bakom den nuvarande lydelsen av artikel 63 FEUF, eftersom det skulle innebära ett uppseendeväckande undantag som under alla förhållanden borde ha angivits uttryckligen. [28]

57. Vidare skulle syftet med den särskilda ordningen för ULT, närmare bestämt att främja deras ekonomiska och sociala utveckling,

27 — Se punkt 21 i detta förslag till avgörande.

28 — Så har exempelvis Nederländernas högsta domstol tolkat det i sin dom av den 13 juli 2001 (nr 35 333, BNB 2001/323), vilket senare har bekräftats i dom av den 12 augusti 2005 (nr 39 935, BNB x). Se, härvidlag, Smits, D.S., ”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,* nr 12, 2010.

kunna ifrågasättas om unionen tillät införsel av kapital från andra medlemsstater till ULT samtidigt som den starkt begränsade införsel från dessa. Målen, att främja den ekonomiska och sociala utvecklingen och upprätta ”nära ekonomiska förbindelser” mellan ULT och unionen, förefaller inte vara förenliga med en fri rörlighet för kapital som utesluter ULT samtidigt som den innefattar tredjeland. Banden mellan ULT och unionen rättfärdigar just en associeringsordning som befäster de ekonomiska förbindelserna mellan de båda områdena. Denna ordning kan i vissa fall innebära att det införs restriktiva åtgärder som ibland motverkas av andra bestämmelser. [29] Det är emellertid en sådan avvägning som i synnerhet beslut 2001/822 syftar till att få till stånd, liksom de andra rättsakter som föregick det. Om ingenting annat föreskrivs måste det uppfattas så att en allmän frihet som föreskrivs i fördraget, och som på ett högst specifikt sätt är tillämplig på alla tredjeländer utan undantag, även bör omfatta ULT.

58. Sammanfattningsvis anser jag att det argument som har anförts av Republiken Frankrike inte kan godtas. Mot bakgrund av ovanstående anser jag således att artikel 63 FEUF är tillämplig på ULT i avsaknad av särskilda bestämmelser i associeringsbesluten.

29 — Se exempelvis beträffande den fria rörligheten för varor artikel 200.3 FEUF, enligt vilken ULT får ”uppbära tullar som är nödvändiga för deras utveckling och industrialisering eller som har till syfte att öka statsinkomsterna”.

3. Huruvida *stand still*-klausulen i artikel 64.1 FEUF gör att artikel 63 FEUF inte är tillämplig

59. Enligt kommissionen omfattas den omtvistade franska bestämmelsen av tillämpningsområdet för artikel 64.1 FEUF, eftersom det rör sig om en bestämmelse som för det första gällde den 31 december 1993, för det andra rör kapitalrörelser från tredjeland och för det tredje handlar om en direktinvestering i fastigheter. Om dessa villkor är uppfyllda ger artikel 64.1 FEUF upphov till ett slags *stand still*-effekt, som innebär att den fria rörligheten för kapital inte gäller för nationella åtgärder som uppfyller ovannämnda villkor.

60. Kommissionen har rätt då den hävdar att den skatt som föreskrivs i CGI, såsom den är tillämplig i förevarande mål, är en åtgärd som ”var i kraft” den 31 december 1993. Domstolen har haft tillfälle att uttala sig beträffande detta [30], och jag instämmer i kommissionens uppfattning att skatten i fråga uppfyller

30 — I den ovannämnda domen i målet A slog domstolen fast att ”begreppet restriktioner som var i kraft den 31 december 1993 [förutsätter] att de bestämmelser som den ifrågavarande restriktionen grundar sig på oavbrutet har ingått i den berörda medlemsstatens rättsordning alltsedan detta datum. I annat fall skulle en medlemsstat vid varje tidpunkt kunna återinföra restriktioner för kapitalrörelser till eller från tredjeländer som var i kraft i den nationella rättsordningen den 31 december 1993, men som därefter inte bibehållits” (punkt 48). Se även dom av den 12 december 2006 i mål C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, (REG 2006, s. I-11753), punkt 192, och av den 24 maj 2007 i mål C-157/05, Holböck (REG 2007, s. I-4051), punkt 41.

villkoren för att betraktas som en åtgärd som ”var i kraft” vid ovannämnda tidpunkt. Samma sak kan sägas om den karaktär av ”direktinvestering” som krävs enligt 64.1 FEUF, eftersom det handlar om en bestämmelse om en skatt som tas ut på investeringar i fast egendom som gjorts med kapital som kommer från tredjeland. [31] Den omständigheten att kapitalet har förflyttats stegvis genom en kedja av företag fråntar inte den omtvistade bestämmelsen dess funktion att begränsa direktinvesteringar i fast egendom.

61. Kommissionen anser avslutningsvis att Brittiska Jungfruöarna i egenskap av ULT är att betrakta som ett ”tredjeland” för tillämpning av artikel 64.1 i FEUF. För att motivera sin ståndpunkt har kommissionen hänvisat till yttrandena 1/78 och 1/94, i vilka domstolen slog fast att ULT i förhållande till unionsrätten befinner sig i samma situation som tredjeland, eftersom de inte omfattas av fördragets tillämpningsområde. [32] Som jag har visat i punkt 38 i detta förslag till avgörande, finns det även andra domar som visar att domstolen har en benägenhet att jämställa ULT med tredjeland, samtidigt som den i andra fall har valt en annan lösning.

62. Kommissionens ståndpunkt beträffande detta tredje villkor är svår att acceptera utan vidare, eftersom den innebär en alltför förenklad syn på ULT:s ställning. Som visats ovan har ULT särdrag som omöjliggör kategoriska lösningar. Eftersom fördraget innehåller andra bestämmelser om tredjeland än dem som finns i fjärde delen, bör det som jag tidigare har påpekat i varje enskilt fall prövas huruvida bestämmelsen i fråga är tillämplig på ULT eller inte. I själva verket förefaller domstolen sedan en tid tillbaka följa denna linje i sin praxis, och utöver de beslut som kommissionen har pekat på för att visa att ULT och tredjeland ska jämställas, finns det även andra avgöranden där det slås fast att så inte är fallet. [33]

63. Vad beträffar artikel 64.1 FEUF måste enligt min uppfattning hänvisningen till ”tredje

31 — I rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget (EGT L 178, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44) definieras direktinvesteringar i fast egendom som ”köp av byggnader och mark samt uppförande av byggnader i privat regi i vinstsyfte eller för personligt bruk. I denna kategori ingår även nyttjanderätter, servitut och byggrätter.” Denna definition har betydelse för tolkningen av vad som avses med begreppet ”direktinvesteringar i fast egendom” inom området fri rörlighet för kapital, vilket domstolen har slagit fast vid flera tillfällen (se dom av den 16 mars 1999 i mål C-222/97, Trummer och Mayer (REG 1999, s. I-1661, punkt 21, av den 11 januari 2001 i mål C-464/98, Stefan (REG 2001, s. I-173), punkt 5, domen i det ovannämnda målet Centro di Musicologia Walter Stauffer, punkt 22, och domen i det ovannämnda målet Elisa, punkterna 33 och 34).

32 — Det ovannämnda yttrandet 1/78, punkt 62, och det ovannämnda yttrandet 1/94, punkt 17.

33 — Se punkt 37 i detta förslag till avgörande och den rättspraxis som det där hänvisas till.

land" tolkas mot bakgrund av de särskilda mål som eftersträvas med denna bestämmelse. I själva verket syftar denna bestämmelse till att ge medlemsstaterna och unionen rätt att ensidigt besluta om att upphäva åtgärder som strider mot artikel 63 FEUF, förutsatt att de härrör från tiden före den 31 december 1993. Det handlar med andra ord om ett frivilligt *stand-still*-villkor till förmån för medlemsstaterna och unionen, som bygger på den historiska tidpunkt då den europeiska monetära politiken inleddes och den fria rörligheten för kapital fördes in i fördragen som ytterligare en frihet. [34] Det kunde då förutses vilka positiva följder liberaliseringen av kapital skulle få, men också att det fanns en risk för negativa effekter, vilket kunde rättfärdiga att då befintliga åtgärder bibehölls som ett skydd mot eventuella obalanser i kapitalrörelserna.

64. Som alla villkor som innebär undantag från en allmän frihet bör artikel 64.1 FEUF tolkas restriktivt. [35] Bestämmelsens begränsande karaktär tar sig i själva verket uttryck i den omständigheten att den inte omfattar alla former av kapitalrörelser utan endast sådana som innebär direktinvesteringar, etablering, tillhandahållande av finansiella tjänster eller emission och introduktion av värdepapper på kapitalmarknader. Dessutom gäller undantaget endast och uteslutande införsel av kapital från tredjeland, som en reaktion på det speciella särdrag hos den fria rörligheten för kapital som karaktäriserar frihetens yttre dimension.

65. Ser man vidare till syftet med att skapa en särskild ordning för ULT i fördraget, är det uppenbart att det främst handlar om att stärka de politiska, sociala och ekonomiska banden mellan territorierna och unionen. Även om de formellt sett inte är territorier *"i"* unionen, är ULT som jag tidigare har påpekat knutna *"till"* unionen på ett sådant sätt att deras ställning ibland mer liknar en medlemsstats än ett tredjelands. Eftersom de inte heller är tredjeländer genom att de inte är suveräna stater som är internationella rättssubjekt, bör deras anknytning till unionen alltid ses i ett integrationsperspektiv. Det handlar visserligen om en stegvis integrering som är annorlunda än den som sker mellan medlemsstater, men det är likväl en integrering.

66. Som jag har visat i punkt 56 i detta förslag till avgörande ska den fria rörlighet för kapital som föreskrivs i artikel 63 FEUF tillämpas på ULT. I annat fall skulle den paradoxala situationen uppstå att en frihet som

34 — Beträffande denna bestämmelse, se Hindelang, S., *The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment*, Oxford University Press, Oxford, 2009, s. 275 och följande sidor.

35 — Se härvidlag Hindelang, S., anfört arbete, s. 280–291.

omfattar tredjeland skulle förnekas territorier med vilka unionen har särskilda förbindelser. Mot den bakgrunden bör möjligheten att tillämpa ett undantag till den frihet som enbart är förbehållen tredjeland tolkas synnerligen försiktigt när det gäller territorier som ULT. Den omständigheten att de inte är stater i egentlig mening och att de omfattas av en särskild ordning som skyddas i fördraget, motiverar enligt min uppfattning att undantaget i artikel 64.1 FEUF inte är tillämpligt på dessa territorier.

67. Denna slutsats är avslutningsvis den som stämmer bäst överens med fördragets systematik, eftersom den i själva verket ger ULT den rättsliga ställning som de har enligt fjärde delen i FEUF: territorier som omfattas av en ordning som gör det möjligt att göra undantag från fördragets allmänna bestämmelser, men som om ingenting föreskrivs kan omfattas av dessa bestämmelser, särskilt de som handlar om tredjeland. Mot bakgrund av allt detta kan det konstateras att artikel 64.1 FEUF inte medger att ULT jämställs med tredjeland. Denna artikel rör en särskild problematik betingad av vissa omständigheter och om den omfattade ULT skulle det strida mot fördragens målsättningar där dessa territorier anses ha särskilda politiska, ekonomiska och sociala band med unionen.

68. Som svar på kommissionens argument anser jag följaktligen att artikel 64.1 FEUF inte är tillämplig på en åtgärd som den som föreskrivs i artikel 990 E CGI, tillämpad på en juridisk person som har platsen för sin verkliga ledning på Brittiska Jungfruöarna.

C – *Åsidosättande av artikel 63 FEUF*

69. Efter att ha besvarat ovanstående frågor återstår det att pröva huruvida den ifrågasatta franska åtgärden är förenlig med den fria rörlighet för kapital som föreskrivs i artikel 63 FEUF. Är så inte fallet måste det prövas huruvida åtgärden kan motiveras av något av de skäl som anges i artikel 65 FEUF.

1. Huruvida det finns en restriktion för den fria rörligheten för kapital

70. Redan i den ovannämnda domen i målet ELISA [36] fick domstolen tillfälle att pröva

36 — Den ovannämnda domen i målet Elisa.

huruvida artikel 990 E CGI stred mot artikel 63.1 FEUF, även om det målet handlade om en skattskyldig juridisk person som hade platsen för sin verkliga ledning i Luxemburg. I målet ELISA prövades således huruvida den franska skatten var tillåten i ett sammanhang där det förekom kapitalrörelser mellan medlemsstater. Liksom i förevarande mål gjorde Republiken Frankrike gällande att villkoret att det ska finnas ett avtal om handräckning i syfte att bekämpa undandragande av skatt och skatteflykt eller ett avtal som säkerställer att diskriminering inte sker mellan olika skattskyldiga, var rimligt och inte utgjorde något hinder för den fria rörligheten för kapital.

71. Domstolen godtog inte Republiken Frankrikes argument utan fann att ett villkor som det ovannämnda, genom att det förutsätter ett bilateralt beslut av de berörda medlemsstaterna, de facto kan leda till en permanent ordning där undantag från den omtvistade skatten aldrig medges för juridiska personer som har platsen för sin verkliga ledning i en annan medlemsstat än Frankrike. Enligt domstolen utgjorde lagstiftningen i fråga ”en restriktion för principen om fri rörlighet för kapital, som principiellt sett är förbjuden enligt … fördraget”. [37]

72. Trots domstolens tydliga svar på frågan angående restriktionen i domen i målet ELISA, återstår det fortfarande att pröva huruvida detta svar kan tillämpas i ett fall där den juridiska personen har platsen för sin verkliga ledning i tredjeland eller i ett territorium utanför unionen och inte i en medlemsstat. Svaret på denna fråga finner man, åtminstone delvis, i domen i målet A. [38]

73. I det målet ställdes frågan till domstolen huruvida begreppet restriktioner för kapitalrörelser i artikel 63.1 FEUF ska tolkas på samma sätt i förhållandet mellan medlemsstaterna och tredjeland som i förhållandet mellan medlemsstaterna. Till skillnad från vad som gjordes gällande av flera av de regeringar som yttrade sig i målet, drog domstolen slutsatsen att restriktionsbegreppet i princip är detsamma, även om domstolen påpekade att det ska beaktas att det i fördraget föreskrivs vissa undantag för kapitalrörelser till eller från tredjeland, [39] samt att de bestämmelser som ska tillämpas skiljer sig från dem som tillämpas mellan medlemsstaterna till följd av deras medverkan i den europeiska ekonomiska integreringsprocessen. [40] I linje med vad domstolen hade kommit fram till redan i målet Test Claimants, [41] godkände den

37 — Den ovannämnda domen i målet Elisa, punkt 78.

38 — Den ovannämnda domen i målet A.

39 — Se artiklarna 64.1 FEUF, 66 FEUF, 75.1 och 75.2 FEUF.

40 — Domen i det ovannämnda målet A, punkterna 35–38.

41 — Domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 171.

således en tolkning som gjorde det möjligt att, om än med vissa modifieringar, tillämpa dess rättspraxis rörande kapital på situationer mellan medlemsstater. [42]

74. Även om målen A och Test Claimants handlade om skatteåtgärder rörande utdelning från bolag som var hemmahörande i en annan medlemsstat, har domstolen senare bekräftat sin ståndpunkt men då beträffande just artikel 990 E CGI, vilken nu åter ifrågasätts. I målet Établissements Rimbaud [43] fick domstolen möjlighet att pröva huruvida nämnda bestämmelse innebär en restriktion, om en juridisk person har platsen för sin verkliga ledning i tredjeland, närmare bestämt en stat i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Visserligen var det rättsliga sammanhanget formellt sett ett annat i det målet, eftersom artikel 63 FEUF inte var tillämplig, utan artikel 40 i EES-avtalet. I den sistnämnda bestämmelsen återges dock lydelsen av artikel 63.1 FEUF, och den rättspraxis som har utvecklats beträffande tolkningen av denna artikel tillämpas i princip även på dess artikel 40 för att säkerställa en så enhetlig tolkning som möjligt av detta avtal. [44] Under sådana förhållanden har domstolen dragit slutsatsen att en lagstiftning som den franska, prövad mot bakgrund av EES-avtalet, gör investeringar i fast egendom i Frankrike mindre attraktiva för bolag som saknar hemvist i landet, exempelvis bolag med hemvist i Liechtenstein. [45]

75. Som jag tidigare har visat måste förhållandet mellan ULT och tredjeland bedömas mot bakgrund av den särskilda ställning som ULT har i egenskap av territorier med nära band till unionen. Det innebär att även om domstolens domar i målen A och Test Claimants inte kan tillämpas automatiskt i ett mål som förevarande, kan det heller inte fastslås kategoriskt att det handlar om en situation som den i målet Elisa eller den i målet Établissements Rimbaud. Tvärtom innebär den omständigheten att den juridiska person som är skyldig att betala den franska skatten har platsen för sin verkliga ledning på Brittiska Jungfruöarna att detta territoriums särställning måste beaktas vid en tolkning av artikel 63.1 FEUF. De överväganden som jag

42 — I sitt förslag till avgörande i målet A uttryckte generaladvokaten Bot detta på ett klart och tydligt sätt: ”I fördraget anges inte varför tillämpningsområdet för nämnda frihet har utvidgats till att omfatta tredje länder. Det är allmänt erkänt att denna utvidgning av tillämpningsområdet skall sättas i relation till utvecklingen av gemenskapens monetära politik. Om medlemsstaterna hade önskat att denna skillnad i målsättning skulle åtföljas av en skillnad i räckvidden av denna liberalisering när det gäller deras förhållande till tredje länder, borde de logiskt sett ha avfattat principen om fri rörlighet för kapital i olika ordalag när det gäller förhållandet mellan medlemsstaterna respektive förhållandet till stater utanför gemenskapen, som tidigare var fallet. Att medlemsstaterna trots denna skillnad vad gäller målsättningarna valde att avfatta denna fria rörlighet i identiska ordalag och i samma artikel i fördraget, kan enligt min mening bara förklaras av att de avsåg att ge principen samma räckvidd i båda dessa fall” (punkt 77).

43 — Den ovannämnda domen i målet Établissements Rimbaud.

44 — Se dom av den 23 september 2003 i mål C-452/01, Ospelt och Schlössle Weissenberg (REG 2003, s. I-9743), punkt 29, av den 1 april 2004 i mål C-286/02, Bellio F.lli (REG 2004, s. I-3465), punkt 34, av den 23 februari 2006 i mål C-471/04, Keller Holding (REG 2006, s. I-2107), punkt 48, av den 11 juni 2009 i mål C-521/07, kommissionen mot Nederländerna (REG 2009, s. I-4873), punkt 15, av den 23 oktober 2008 i mål C-157/07, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (REG 2008, s. I-8061), punkt 24, och av den 19 november 2009 i mål C-540/07, kommissionen mot Italien (REG 2009, s. I-10983), punkt 65.

45 — Den ovannämnda domen i målet Établissements Rimbaud, punkterna 25–29.

redan har tagit upp bör kunna bidra till svaret på denna fråga.

76. Som jag tidigare visat i punkterna 31–39 i detta förslag till avgörande är artikel 63.1 FEUF tillämplig på ULT. Mot bakgrund av detta bör det, såsom domstolen gjorde i målen A och Test Claimants, påpekas att kapitalrörelser till eller från Brittiska Jungfruöarna sker i ett annat rättsligt sammanhang än de som äger rum inom unionen. [46] Även om denna skillnad i tillämpliga bestämmelser kan ha en avgörande betydelse vid bedömningen av huruvida en åtgärd som den här omtvistade kan vara berättigad, hindrar den inte domstolen från att direkt och rakt på sak fastslå att det föreligger en restriktion i den mening som avses i artikel 63.1 FEUF.

77. I detta hänseende ger såväl domen i målet Elisa som domen i målet Établissments Rimbaud viss användbar vägledning, eftersom båda dessa mål handlar om samma bestämmelse som den här omtvistade. I dessa mål slog domstolen tveklöst fast att ett system som det som föreskrivs i artikel 990 E CGI utgör en restriktion för principen om den fria rörligheten för kapital, eftersom det de facto leder till en permanent ordning där undantag från den omtvistade skatten aldrig medges för juridiska personer som har platsen för sin verkliga ledning utanför franskt territorium. [47] Jag ser inga skäl till att svaret skulle bli annorlunda bara för att platsen för den verkliga ledningen, såsom i förevarande mål, finns i ett ULT, när det väl har slagits fast att artikel 63.1 FEUF är tillämplig.

78. Ovanstående visar att en bestämmelse som den i artikel 990 E CGI, enligt vilken juridiska personer som inte har sitt säte i Frankrike, till skillnad från övriga skattskyldiga, ska uppfylla ett extra villkor, nämligen att ett avtal ingåtts mellan Republiken Frankrike och i förevarande fall ett ULT, utgör en restriktion som i princip är förbjuden enligt artikel 63.1 FEUF.

2. Huruvida restriktionen är berättigad

79. Det bör här till att börja med påpekas att artikel 65.1 och 65.2 FEUF utgör en variant av de rättfärdigandegrunder som föreskrivs

46 — Den ovannämnda domen i målet A, punkterna 36 och 37, och den ovannämnda domen i målet Test Claimants, punkterna 170 och 171.

47 — Den ovannämnda domen i målet Elisa, punkterna 75–78, och den ovannämnda domen i målet Établissements Rimbaud, punkterna 25–29.

för de fria rörligheterna i primärrätten. Enligt ovannämnda artikel medges tre allmänna undantag, vilka därefter begränsas. Slutresultatet blir emellertid att medlemsstaternas handlingsutrymme ökar. Enligt artikel 65.1 a är det tillåtet med skattemässiga åtgärder som skiljer mellan situationer som inte är objektivt jämförbara, och enligt artikel 65.1 b har medlemsstaterna generellt rätt att vidta åtgärder som bland annat är motiverade med hänsyn till allmän ordning. Artikel 65.2 berör särskilt restriktioner för etableringsfriheten.

80. Jag ska börja med att granska den första rättfärdigandegrunden, det vill säga den som föreskrivs i artikel 65.1 a FEUF. Som bekant hade denna grund, vilken enbart handlar om nationella bestämmelser i ”skattelagstiftningen” som innebär skillnader i behandling, prövats av domstolen redan innan artikel 65 FEUF trädde i kraft. Som domstolen konstaterade i domen i målet Verkooijen, [48] hade det redan innan artikel 65 FEUF (tidigare artikel 73 D EG) trädde i kraft slagits fast i rättspraxis, framför allt från och med domen i målet Schumacker, [49] att nationella skattebestämmelser som stadgar vissa skillnader vilka i synnerhet grundas på de skattskyldigas bostadsort, kunde vara förenliga med unionsrätten om de var tillämpliga på situationer som inte var objektivt jämförbara. Således tillämpar domstolen nu lydelsen av artikel 65.1 a FEUF, men den gör det mot bakgrund av sin tidigare rättspraxis och med hjälp av ett dubbelt *test*.

81. Till att börja med görs det en prövning av huruvida den nationella bestämmelsen eller det nationella beslutet rör objektivt jämförbara situationer. Om domstolen finner att så inte är fallet, måste åtgärden anses vara tillåten. [50] Är resultatet det motsatta görs i stället en andra prövning: när det har konstaterats att situationerna är jämförbara prövar domstolen huruvida det föreligger tvingande skäl av allmänintresse som mot bakgrund av proportionalitetsprincipen kan rättfärdiga åtgärden. [51] I detta andra steg kan sådana rättfärdigandegrunder åberopas som exempelvis rör skattesystemets inre sammanhang [52] eller en effektiv bekämpning av undandragande av skatt [53].

82. Som framgår av de uppgifter som föreligger i målet innebär den omtvistade franska

48 — Dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen (REG 2000, s. I-4071), punkt 43.

49 — Dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225).

50 — Se dom av den 8 september 2005 i mål C-512/03, Blanckaert (REG 2005, s. I-7685), punkt 39, och av den 20 maj 2008 i mål C-194/06, Orange European Smallcap Fund (REG 2008, s. I-3747), punkt 65.

51 — Se den ovannämnda domen i målet Verkooijen, punkterna 56–61, och dom av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen (REG 2004, s. I-7477), punkt 52.

52 — Dom av den 15 juli 2004 i mål C-242/03, Weidert och Paulus (REG 2004, s. I-7379), punkt 17.

53 — Domen i det ovannämnda målet Centro di Musicologia Walter Stauffer, punkt 47.

skatten ett enhetligt skattesystem i vilket skatt tas ut på fast egendom som ägs av juridiska personer. Enligt det allmänna villkoret för skattskyldigheten befinner sig juridiska personer som har platsen för sin verkliga ledning i Frankrike och de som har den utanför Frankrike i samma position, vad beträffar beskattningen av fast egendom.[54] När särbehandlingen medför en relativ skattefördel handlar det om en jämförbar situation som innebär en diskriminering och som således inte omfattas av artikel 65.1 a FEUF.

83. Det återstår nu att avgöra huruvida skillnaden i behandling kan rättfärdigas av tvingande skäl av allmänintresse, närmare bestämt behovet av en effektiv bekämpning av undandragande av skatt, vilket de medlemsstater som har yttrat sig i målet har gjort gällande.

84. I domen i målet ELISA erinrade domstolen om att enligt rättspraxis får bekämpningen av skatteundandragande åberopas som en grund för rättfärdigande bara om den avser fiktiva upplägg för att kringgå skattelagstiftningen[55], och domstolen angav två skäl för slutsatsen att artikel 990 E CGI, tillämpad på en kapitalrörelse mellan medlemsstater, inte omfattades av denna rättfärdigandegrund. För det första pekade domstolen på att direktiv 77/799/EEG om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område[56] innehåller allmänna bestämmelser om samarbete och utbyte av information, som gör det möjligt för myndigheterna att bekämpa skatteundandragande i gränsöverskridande sammanhang.[57] Därefter pekade domstolen på att det i artikel 8.1 i direktiv 77/799 medges ett undantag från skyldigheten att samarbeta som var tillämpligt på de faktiska omständigheterna i målet Elisa och underströk att det enligt fast rättspraxis inte finns något som hindrar att de berörda skattemyndigheterna kräver att en skattskyldig person företer den bevisning som myndigheterna anser är nödvändig för att möjliggöra ett korrekt påförande av berörda skatter och avgifter samt, i förekommande fall, nekar undantag från skatten eller avgiften om denna bevisning inte företes, även om det slagits fast att bestämmelsen i fråga är tillämplig.[58]

85. Beträffande denna grund fastslog domstolen i domen i målet ELISA att artikel 990 E CGI var oförenlig med fördraget och att det inte förelåg några tvingande skäl av allmänintresse i syfte att bekämpa undandragande av

54 — Se, härvidlag, även generaladvokaten Mazáks förslag till avgörande i det ovannämnda målet ELISA, punkterna 87–91, i vilket det uttryckligen hänvisas till den ovannämnda domen i målet Manninen, punkt 36.

55 — Den ovannämnda domen i målet ELISA, punkt 91, i vilken det även hänvisas till dom av den 26 september 2000 i mål C-478/98, kommissionen mot Belgien (REG 2000, s. I-7587), punkt 45, av den 4 mars 2004 i mål C-334/02, kommissionen mot Frankrike (REG 2004, s. I-2229), punkt 27, och av den 12 september 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (REG 2006, s. I-7995), punkt 50.

56 — Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64).

57 — Domen i det ovannämnda målet ELISA, punkterna 92–94.

58 — Den ovannämnda domen i målet ELISA, punkterna 95 och 96, i vilken det hänvisas till dom av den 30 januari 2007 i mål C-150/04, kommissionen mot Danmark (REG 2007, s. I-1163), punkt 54. Detta synsätt började emellertid utvecklas i domstolens rättspraxis från och med domen av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann (REG 1992, s. I-249; svensk specialutgåva, tillägg, s. 31), punkt 20.

skatt. [59] Även om domstolen medgav att det kunde bli svårt för de franska skattemyndigheterna att få fram alla relevanta uppgifter för att kunna bestämma skatten eller göra en eventuell kontroll, låg problemet med det franska systemet i dess automatik, vilken inte tillät de berörda bolagen att förete handlingar för att styrka identiteten hos de egna aktieägarna eller annan information som de franska myndigheterna anser är nödvändig. Ett undantag av den här karaktären, som över huvud taget inte tillåter att den skattskyldige samarbetar med myndigheterna och som därmed skapar ett slags presumtion om undandragande som är omöjligt att bemöta, var enligt domstolen orimligt och stred således mot fördragen. [60]

86. I förevarande mål finns en väsentlig skillnad beträffande vilka bestämmelser som är tillämpliga. Här har den juridiska personen platsen för sin verkliga ledning i ett ULT, närmare bestämt på Brittiska Jungfruöarna, där unionens sekundärrätt inte är tillämplig om det inte uttryckligen föreskrivs. Som jag tidigare har visat måste en prövning av huruvida unionsrätten är tillämplig på ULT ske från fall till fall, om bestämmelserna ingår i primärrätten. I sekundärrätten måste det däremot finnas uttryckligen angivet att den är tillämplig på ett eller flera ULT om den ska ha verkan där.

87. Så är inte fallet med direktiv 77/799 på Brittiska Jungfruöarna. Som kommissionen och flera av de medlemsstater som har yttrat sig i förevarande mål har konstaterat, är nämnda direktiv inte tillämpligt i ett sammanhang som det här aktuella, i vilket en medlemsstat, Republiken Frankrike, kräver administrativt samarbete på skatteområdet av ett ULT, i det här fallet Brittiska Jungfruöarna. Jag fick även tillfälle att fråga Förenade kungarikets ombud om det finns, eller vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målet fanns, något avtal om samarbete på skatteområdet mellan Förenade kungariket och Brittiska Jungfruöarna. Svaret var nej. Således rör det sig om ett ULT som omfattas av ett eget regelverk och som inte har några instrument för administrativt samarbete på skatteområdet ens med den medlemsstat som territoriet har särskilda band med.

88. Att Brittiska Jungfruöarna har en sådan märklig ställning får i viss mån sin förklaring i rättspraxis rörande den fria rörligheten för kapital i förhållande till länder utanför unionen. Det kan här vara lämpligt att än en gång hänvisa till domen i målet A, i vilken domstolen i ett fall som rörde tredjeland underströk betydelsen av gemenskapens harmonisering med

59 — Domen i det ovannämnda målet ELISA, punkterna 100 och 101.

60 — Domen i det ovannämnda målet ELISA, punkterna 97–99.

avseende på bolagens bokföring.[61] Att bolag som är hemmahörande i unionens medlemsstater omfattas av gemensamma bokföringsregler ger, enligt domstolen, den skattskyldige ”en möjlighet att ta fram tillförlitliga och kontrollerbara uppgifter avseende strukturen eller verksamheten i ett bolag hemmahörande i en annan medlemsstat”.[62] Någon sådan möjlighet garanteras däremot inte den skattskyldige ”när det rör sig om ett bolag som hör hemma i ett tredjeland som inte är skyldigt att tillämpa dessa gemenskapsbestämmelser”.[63] Om en sådan avsaknad av harmonisering på redovisningsområdet även föreligger i ett fall som rör Brittiska Jungfruöarna, anser jag att det svar som domstolen gav i målet ELISA, i vilket de franska myndigheterna klandrades för att de inte gav den skattskyldige möjlighet att förete skatteuppgifter, måste modifieras i ett fall som det förevarande.

89. Mot bakgrund av ovanstående är det uppenbart att en medlemsstat som Republiken Frankrike inte kan utnyttja direktiv 77/799. Om den skattskyldige ges möjlighet att förete bevisning, är det i ett fall som det förevarande inte heller säkert att det finns harmoniserade bokföringsuppgifter att tillgå, när den skattskyldiga juridiska personen hade platsen för sin verkliga ledning på Brittiska Jungfruöarna. Om det var i ett sådant rättsligt sammanhang som tvisten mellan Prunus och de franska skattemyndigheterna utspelade sig, framgår det av domstolens rättspraxis att Republiken Frankrike med fog får hänvisa till tvingande skäl av allmänintresse för att bekämpa skatteundandragande.

90. Detta förefaller vidare vara den lösning som domstolen nyligen kom fram till, då den än en gång prövade artikel 990 E CGI i ett mål där den utländska anknytningen fanns i Liechtenstein. I den ovannämnda domen i målet Établissements Rimbaud vinnlade sig domstolen om att skilja mellan omständigheterna i detta mål och dem i målet ELISA och pekade upprepade gånger på skillnaderna i tillämpliga bestämmelser mellan de båda målen.[64] Dessutom konstaterade domstolen i domen i målet Établissements Rimbaud att direktiven om bolagens bokföring var tillämpliga i Liechtenstein enligt bilaga XXII till EES-avtalet,[65] och även i det fallet fann domstolen att det fanns fog för att hänvisa till tvingande skäl av allmänintresse för att bekämpa undandragande av skatt. Domen ger intryck av att den avgörande faktorn vid prövningen av sakfrågan inte var harmoniseringen på bokföringsområdet, utan att

61 — Den ovannämnda domen i målet A, punkt 62. Generaladvokaten Bot uttalade sig i denna mening i punkterna 141–143 i sitt förslag till avgörande i ovannämnda mål.

62 — Ibidem.

63 — Ibidem.

64 — Den ovannämnda domen i målet Établissements Rimbaud, punkt 46.

65 — Den ovannämnda domen i målet Établissements Rimbaud, punkt 42.

direktiv 77/799 inte var tillämpligt i detta EES-sammanhang. [66]

91. I förevarande mål föreligger båda dessa faktorer: direktiv 77/799 är inte tillämpligt och det har inte framgått att det skulle föreligga någon harmonisering beträffande bolagens bokföring. De franska myndigheterna får inte använda sig av de samarbetsmekanismer som föreskrivs i direktivet och om den skattskyldige skulle få möjlighet att förete skriftlig bevisning, skulle myndigheterna få svårt att kontrollera att bevisningen är sanningsenlig och lagenlig. I avsaknad av sådana instrument för samarbete som finns mellan medlemsstaterna, är det rimligt att godta att Republiken Frankrike för att bevilja undantag från skatten ställer som villkor att det finns ett avtal om handräckning för att bekämpa undandragande av skatt eller ett avtal som säkerställer principen om att diskriminering inte får ske mellan olika skattskyldiga.

92. Som svar på den fråga som Tribunal de grande instance de Paris har ställt, anser jag således att artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den inte utgör hinder för att tillämpa en sådan lagstiftning som den som följer av artikel 990 D och följande artiklar i CGI, enligt vilka en juridisk person som har platsen för sin verkliga ledning i Frankrike, eller, sedan den 1 januari 2008, i en medlemsstat i Europeiska unionen, kan undantas från den omtvistade skatten, medan juridiska personer som har platsen för sin verkliga ledning i tredjeland, bara har rätt till ett sådant undantag om Frankrike och denna stat har slutit ett avtal om handräckning i syfte att bekämpa undandragande av skatt och skatteflykt eller om den juridiska personen, enligt ett avtal som innehåller en bestämmelse om icke-diskriminering på grund av nationalitet, inte får beskattas hårdare än juridiska personer som har platsen för sin verkliga ledning i Frankrike.

93. När det nu har konstaterats att den rättfärdigandegrund som föreskrivs i artikel 65.1 a FEUF föreligger och de argument som hittills har anförts är tillräckliga för att ge ett användbart svar på den första tolkningsfrågan, finner jag inte något behov av att gå vidare och pröva de övriga undantag som föreskrivs i ovannämnda bestämmelse.

V – Den andra tolkningsfrågan

94. I den andra tolkningsfrågan undrar Tribunal de grande instance de Paris huruvida en sådan lagstiftning som den som följer av artikel 990 F i Code général des impôts – enligt

66 — Se även, beträffande den fria rörligheten för kapital mellan Republiken Italien och Norge, Island och Liechtenstein, domstolens dom av den 19 november 2009 i mål C-540/07, kommissionen mot Italien (REG 2009, s. I-10983), punkterna 66–73.

vilken skattemyndigheterna kan hålla juridiska personer, som utgör mellanled till den eller dem som är betalningsskyldiga för skatt och fast egendom eller rättigheter avseende fast egendom, solidariskt ansvariga för betalning av den skatt som föreskrivs i artikel 990 D och följande artiklar i Code général des impôts – är förenlig med artikel 63 och följande artiklar i FEUF.

95. Svaret på denna fråga framgår av det föreslagna svaret på den första tolkningsfrågan. Om en medlemsstat får införa restriktioner för den fria rörligheten för kapital som dem som här är föremål för prövning och det sker i enlighet med fördragen, kan det inte finnas något som hindrar att den statens lagstiftning innehåller bestämmelser om solidariskt ansvar för betalning av skatt. Förutsatt att dessa bestämmelser är proportionerliga, icke-diskriminerande och syftar till att uppnå ett berättigat mål av allmänintresse, strider de i princip inte mot artikel 63.1 FEUF.

96. Ett system med solidariskt ansvar på området för indirekta skatter, vilket syftar till att säkerställa betalning av skatteskulder och följaktligen till att bekämpa undandragande av skatt, har i själva verket godtagits av unionslagstiftaren. Som bekant ska medlemsstaterna, enligt artikel 22.7 i direktiv 77/388/EEG [67], vidta ”nödvändiga åtgärder för att de personer som … är att anse som betalningsskyldiga för skatten i stället för en skattskyldig person som är etablerad i något annat land, eller som är solidariskt ansvarig[a] för betalningen, skall uppfylla sina skyldigheter enligt ovanstående avseende deklaration och betalning”. Eftersom mekanismen med solidariskt ansvar utgör ett instrument för medlemsstaterna att driva in skattefordringar, innebär den inte nödvändigtvis en restriktion för den fria rörligheten för kapital.

97. Denna slutsats bekräftas om ansvarsbestämmelserna tillämpas på ett icke-diskriminerande sätt på situationer där det inte finns någon anknytning till unionsrätten. Om det i den franska lagstiftningen föreskrevs en bestämmelse om solidariskt ansvar i fråga om skatter för rent nationella förhållanden, kan det följaktligen inte göras gällande att det föreligger en restriktion i ett fall som det här aktuella. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva detta.

98. Samma sak kan hävdas mot bakgrund av proportionalitetsprincipen. En åtgärd genom vilken det införs en bestämmelse om solidariskt ansvar på skatteområdet, och som utgör ett instrument för att bekämpa undandragande av skatt, är lämplig och nödvändig för att uppnå dessa mål. Om det genom den franska bestämmelsen kan fastställas vilka bolag som berörs av skattskyldigheten så att ansvaret kan läggas på koncernen som helhet, kan åtgärden inte anses vara så ingripande att den kan betraktas som oproportionerlig. Under sådana förhållanden ankommer det också på

67 — Rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1).

den hänskjutande domstolen att avgöra huruvida den franska skattelagstiftningen säkerställer att det solidariska betalningsansvaret endast läggs på de juridiska personer som kan hänföras till en helhet.

99. Följaktligen föreslår jag att domstolen ska besvara den andra tolkningsfrågan på så sätt att artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den inte utgör hinder för att tillämpa en sådan lagstiftning som den som följer av artikel 990 F i Code général des impôts, enligt vilken skattemyndigheterna kan hålla juridiska personer, som utgör mellanled till den eller dem som är betalningsskyldiga för skatt och fast egendom eller rättigheter avseende fast egendom, solidariskt ansvariga för betalning av den skatt som föreskrivs i artikel 990 D och följande artiklar i Code général des impôts, förutsatt att denna lagstiftning tillämpas på ett proportionerligt och icke-diskriminerande sätt.

VI – Förslag till avgörande

100. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen svarar Tribunal de grande instance de Paris på följande sätt:

”1. Artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den inte utgör hinder för att tillämpa en sådan lagstiftning som den som följer av artikel 990 D och följande artiklar i Code général des impôts, enligt vilka en juridisk person som har platsen för sin verkliga ledning i Frankrike, eller, sedan den 1 januari 2008, i en medlemsstat i Europeiska unionen, kan undantas från den omtvistade skatten, medan juridiska personer som har platsen för sin verkliga ledning i tredjeland bara har rätt till ett sådant undantag om Frankrike och denna stat har slutit ett avtal om handräckning, i syfte att bekämpa undandragande av skatt och skatteflykt, eller om den juridiska personen, enligt ett avtal som innehåller en bestämmelse om icke-diskriminering

på grund av nationalitet, inte får beskattas hårdare än juridiska personer som har platsen för sin verkliga ledning i Frankrike.

2. Artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den inte utgör hinder för att tillämpa en sådan lagstiftning som den som följer av artikel 990 F i Code général des impôts, enligt vilken skattemyndigheterna kan hålla juridiska personer, som utgör mellanled till den eller dem som är betalningsskyldiga för skatt och fast egendom eller rättigheter avseende fast egendom, solidariskt ansvariga för betalning av den skatt som föreskrivs i artikel 990 D och följande artiklar i Code général des impôts, förutsatt att denna lagstiftning tillämpas på ett proportionerligt och icke-diskriminerande sätt."