OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO PEDRA CRUZA VILLALÒNA przedstawiona w dniu 9 grudnia 2010 r.[1]

Spis treści

I — Ramy prawne ..... I - 3324

A — Unijne ramy prawne ..... I - 3324

B — Krajowe ramy prawne ..... I - 3328

II — Stan faktyczny ..... I - 3329

III — Postępowanie przed Trybunałem i pytania prejudycjalne ..... I - 3330

IV — W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego ..... I - 3330

A — Uwagi wstępne ..... I - 3331

1. Swoboda przepływu kapitału i jej znaczenie zewnętrzne ..... I - 3331

2. KTZ i ich status prawny w prawie unijnym ..... I - 3332

3. Ocena ..... I - 3337

B — Zastosowanie art. 63 TFUE do KTZ ..... I - 3337

1. Zastosowanie swobodnego przepływu kapitału czy swobody przedsiębiorczości ..... I - 3337

2. Brak zastosowania art. 63 ust. 1 TFUE jako skutek decyzji 91/482 i 2001/822 ..... I - 3339

1 — Język oryginału: hiszpański.

3. W przedmiocie braku zastosowania art. 63 TFUE z uwagi na przewidzianą w art. 64 ust. 1 TFUE klauzulę „stand-still" ..... I - 3342

C — Naruszenie art. 63 TFUE ..... I - 3345

1. W przedmiocie istnienia ograniczenia swobodnego przepływu kapitału .. I - 3345

2. W przedmiocie uzasadnienia ograniczenia ..... I - 3348

V — W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego ..... I - 3353

VI — Wnioski ..... I - 3355

1. Tribunal de grande instance de Paris (Francja) przedstawia dwa pytania prejudycjalne dotyczące zgodności z traktatami francuskiego ustawodawstwa podatkowego, które dla celów przyznania zwolnienia z podatku obciążającego nieruchomości należące do osób prawnych czyni rozróżnienie w zależności od tego, czy siedzibą faktycznego zarządu podatnika jest państwo trzecie, czy państwo członkowskie. Niniejsza sprawa jest szczególna z uwagi na to, że miejscem, w którym ma siedzibę faktyczny zarząd spółki, są Brytyjskie Wyspy Dziewicze, które, jak wiadomo, nie są państwem trzecim, ale terytorium zamorskim podlegającym przepisom szczególnym art. 198 i nast. Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej.

2. W konsekwencji wnosi się do Trybunału o dokonanie wykładni przepisów dotyczących swobody przepływu kapitału w świetle postanowień szczególnych odnoszących się do „krajów i terytoriów zamorskich" (zwanych dalej KTZ), przede wszystkim w zakresie zwalczania oszustw podatkowych, podnoszonego przez państwa członkowskie jako uzasadnienie obrony zgodności z prawem ograniczenia owej swobody.

3. Pytanie to pojawia się w kontekście znanym już naszemu orzecznictwu; i tak ostatnio, w sprawach ELISA i Établissements Rimbaud [2], nadarzyła się okazja do oceny tej samej regulacji co kwestionowana w niniejszej sprawie, choć zastosowanej do ograniczeń wobec

2 — Wyroki: z dnia 11 października 2007 r. w sprawie C-451/05, Zb.Orz. s. I-8251; z dnia 28 października 2010 r. w sprawie C-72/09, Zb.Orz. s. I-10659.

odpowiednio innych państw członkowskich i państw Europejskiego Obszaru Gospodarczego. Wreszcie, niniejsza sprawa pozwoli Trybunałowi – dzięki udzieleniu odpowiedzi na pytanie dotyczące specyficznych problemów, które dotykają KTZ – uzupełnić jego orzecznictwo.

I — Ramy prawne

A — *Unijne ramy prawne*

4. Artykuły 63–65 TFUE wyrażają swobodę przepływu kapitału w następujący sposób:

„*Artykuł 63*

1. W ramach postanowień niniejszego rozdziału zakazane są wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału między państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi a państwami trzecimi.

2. W ramach postanowień niniejszego rozdziału zakazane są wszelkie ograniczenia w płatnościach między państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi a państwami trzecimi.

Artykuł 64

1. Artykuł 63 nie narusza ograniczeń istniejących 31 grudnia 1993 roku w stosunku do państw trzecich na mocy prawa krajowego lub prawa Unii w odniesieniu do przepływu kapitału do lub z państw trzecich, gdy dotyczą inwestycji bezpośrednich, w tym inwestycji w nieruchomości, związanych z przedsiębiorczością, świadczeniem usług finansowych lub dopuszczaniem papierów wartościowych na rynki kapitałowe. W stosunku do ograniczeń istniejących na mocy prawa krajowego w Bułgarii, Estonii i na Węgrzech odnośną datą jest 31 grudnia 1999 roku.

[…]

Artykuł 65

1. Artykuł 63 nie narusza prawa państw członkowskich do:

a) stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału;

b) podejmowania wszelkich środków niezbędnych do zapobiegania naruszeniom ich ustaw i aktów wykonawczych,

zwłaszcza w sferze podatkowej i w dziedzinie nadzoru ostrożnościowego nad instytucjami finansowymi lub ustanowienia procedur deklarowania przepływu kapitału do celów informacji administracyjnej bądź statystycznej lub podejmowania środków uzasadnionych powodami związanymi z porządkiem publicznym lub bezpieczeństwem publicznym.

[…]

3. Środki i procedury określone w ustępach 1 i 2 nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu artykułu 63.

4. W przypadku braku środków przewidzianych w artykule 64 ustęp 3 Komisja lub, w przypadku braku decyzji Komisji w terminie trzech miesięcy od złożenia wniosku przez odnośne państwo członkowskie, Rada może przyjąć decyzję stwierdzającą, że ograniczające środki podatkowe przyjęte przez państwo członkowskie wobec jednego lub większej liczby państw trzecich uważa się za zgodne z traktatami, o ile są one uzasadnione ze względu na jeden z celów Unii i są zgodne z prawidłowym funkcjonowaniem rynku wewnętrznego. Rada stanowi jednomyślnie na wniosek państwa członkowskiego".

5. Ze swej strony reżim krajów i terytoriów zamorskich został zawarty w czwartej części TFUE. W szczególności, dla celów niniejszego

postępowania, wyróżnienia wymagają następujące przepisy:

„Artykuł 198

Państwa członkowskie zgadzają się stowarzyszyć z Unią kraje i terytoria pozaeuropejskie, które utrzymują szczególne stosunki z Danią, Francją, Niderlandami i Zjednoczonym Królestwem. Lista tych krajów i terytoriów, dalej zwanych »krajami i terytoriami«, zawarta jest w załączniku II.

Celem stowarzyszenia jest promowanie rozwoju gospodarczego i społecznego krajów i terytoriów oraz ustanowienie ścisłych stosunków gospodarczych między nimi i Unią jako całością.

Zgodnie z zasadami wyrażonymi w preambule niniejszego traktatu stowarzyszenie służy przede wszystkim sprzyjaniu interesom i pomyślności mieszkańców tych krajów i terytoriów, w sposób prowadzący je do rozwoju gospodarczego, społecznego i kulturalnego, do czego aspirują.

Artykuł 199

Stowarzyszenie ma następujące cele:

1) Państwa członkowskie stosują w wymianie handlowej z krajami i terytoriami takie same warunki, jakie stosują między sobą na podstawie traktatów.

2) Każdy kraj lub terytorium stosuje w swej wymianie handlowej z państwami członkowskimi oraz innymi krajami i terytoriami takie same warunki, jakie stosuje względem państwa europejskiego, z którym utrzymuje szczególne stosunki.

3) Państwa członkowskie przyczyniają się do inwestycji, których wymaga stopniowy rozwój tych krajów i terytoriów.

4) W odniesieniu do inwestycji finansowanych przez Unię udział w przetargach i dostawach jest otwarty na równych warunkach dla wszystkich osób fizycznych i prawnych, które mają przynależność państwa członkowskiego lub jednego z krajów i terytoriów.

5) W stosunkach między państwami członkowskimi oraz krajami i terytoriami prawo przedsiębiorczości obywateli i spółek jest regulowane zgodnie z postanowieniami i przy zastosowaniu procedur przewidzianych w rozdziale dotyczącym prawa przedsiębiorczości oraz na niedyskryminacyjnych podstawach, z zastrzeżeniem przepisów szczególnych przyjętych na podstawie art. 203.

[…]

Artykuł 203

Rada, stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, ustanawia, na podstawie doświadczeń nabytych w ramach stowarzyszenia krajów i terytoriów z Unią oraz zasad ustanowionych w traktatach, przepisy dotyczące sposobów i procedury stowarzyszenia krajów i terytoriów z Unią. W przypadku gdy przepisy te są przyjmowane przez Radę zgodnie ze specjalną procedurą ustawodawczą, stanowi ona jednomyślnie na wniosek Komisji i po konsultacji z Parlamentem Europejskim".

6. Załącznik II do TFUE dotyczy krajów i terytoriów zamorskich objętych postanowieniami części czwartej traktatu. Do tych krajów i terytoriów zalicza on między innymi Brytyjskie Wyspy Dziewicze.

7. W drodze decyzji Rady 91/482/EWG z dnia 25 lipca 1991 r. w sprawie stowarzyszenia krajów i terytoriów zamorskich z Europejską Wspólnotą Gospodarczą [3] ówczesna Europejska Wspólnota Gospodarcza przyjęła szczególne przepisy mające zastosowanie do relacji z krajami i terytoriami zamorskimi. Wskazana decyzja obowiązywała do dnia 1 grudnia 2001 r.

3 — Dz.U. L 263, s. 1.

8. W stosunku do przepływu kapitału decyzja ta przewidywała, co następuje:

„*Artykuł 180*

1. W odniesieniu do przepływu kapitału związanego z inwestycjami i bieżącymi płatnościami władze KTZ i państw członkowskich Wspólnoty powstrzymają się od przyjęcia, w zakresie transakcji wymiennych, środków, które mogą okazać się niezgodne z ich zobowiązaniami wynikającymi z zastosowania postanowień tej decyzji w dziedzinie wymiany towarów i usług, przedsiębiorczości i współpracy przemysłowej. Zobowiązania te jednak nie stoją na przeszkodzie zastosowaniu, z powodów związanych z istotnymi trudnościami gospodarczymi lub poważnymi problemami w bilansie płatniczym, niezbędnych środków ochronnych.

2. W odniesieniu do transakcji wymiennych związanych z inwestycjami i bieżącymi płatnościami władze KTZ i władze państw członkowskich powstrzymają się, w miarę możliwości, od przyjęcia wobec siebie środków o charakterze dyskryminującym lub od przyznania państwom trzecim bardziej korzystnego traktowania, mając na uwadze rozwojowy charakter międzynarodowego systemu walutowego, istnienie szczególnych porozumień walutowych oraz problemy w bilansie płatniczym.

W przypadku gdy takie środki lub traktowanie okazały się nie do uniknięcia, będą one utrzymywane lub przyjmowane w zgodzie z międzynarodowymi przepisami walutowymi i uczyni się wszystko co możliwe w celu zmniejszenia do minimum negatywnych konsekwencji dla zainteresowanych stron".

9. Dnia 2 grudnia 2001 r. weszła w życie decyzja Rady 2001/822/WE z dnia 27 listopada 2001 r. w sprawie stowarzyszenia krajów i terytoriów zamorskich ze Wspólnotą Europejską [4]. Tekst ten, zastępujący decyzję 91/482, również ustanawia szczególne postanowienia dotyczące kapitału:

„*Artykuł 47*

Płatności bieżące i przepływ kapitału

1. Bez uszczerbku dla przepisów ust. 2:

a) państwa członkowskie i władze KTZ nie nakładają ograniczeń na jakiekolwiek płatności w pełni wymienialnej walucie na rachunku bieżącym bilansu płatniczego między rezydentami Wspólnoty i KTZ;

4 — Dz.U. L 314, s. 1.

b) w odniesieniu do transakcji na rachunku obrotów bieżących w bilansie płatniczym państwa członkowskie i władze KTZ nie nakładają żadnych ograniczeń na swobodny przepływ kapitału na inwestycje bezpośrednie w spółkach utworzonych zgodnie z prawem przyjmującego państwa członkowskiego, kraju lub terytorium oraz zapewniają, by aktywa z takiej inwestycji i wszelkie zyski z niej wynikające mogły być realizowane i wywożone.

2. Wspólnota, państwa członkowskie i KTZ są uprawnione do podjęcia środków określonych mutatis mutandis w art. 57, 58, 59, 60 i 301 traktatu zgodnie z warunkami tam ustanowionymi […]. Stosując takie środki, władze KTZ, państwa członkowskie lub Wspólnota informują się nawzajem bezzwłocznie i przedkładają sobie wzajemnie jak najszybciej harmonogram zniesienia odnośnych środków".

B — *Krajowe ramy prawne*

10. Zgodnie z art. 990 D ust. 1 code général des impôts français (francuskiego kodeksu podatkowego, zwanego dalej „CGI") osoby prawne posiadające bezpośrednio bądź za pośrednictwem innej osoby nieruchomość lub większą liczbę nieruchomości położonych we Francji, względnie uprawnione z tytułu praw rzeczowych na takich nieruchomościach, podlegają rocznemu podatkowi w wysokości 3% od wartości rynkowej tych nieruchomości lub praw. Podatek ten stosuje się do każdego rodzaju osób prawnych, w tym do spółek, fundacji i stowarzyszeń.

11. Zwolnienie od tego podatku zostało przewidziane w art. 990 E CGI w następujący sposób:

„Ustanowiony w art. 990 D podatek nie będzie miał zastosowania do:

1 osób prawnych, których majątek nieruchomy, w rozumieniu art. 990 D, położony we Francji stanowi mniej niż 50% ich francuskiego majątku. W tym celu za majątek nieruchomy nie jest uważany majątek, który osoby prawne wymienione w art. 990 D lub pośrednicy przeznaczają na swoją własną działalność zawodową niezwiązaną z nieruchomościami;

2 osób prawnych mających siedzibę w państwie lub na terytorium, które zawarło z Francją umowę o wzajemnej pomocy administracyjnej w celu zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, które to osoby każdego roku nie później niż do 15 maja złożą oświadczenie w miejscu wskazanym w zarządzeniu, o którym mowa w art. 990 F, wskazując położenie, opis i wartość nieruchomości znajdujących się w ich posiadaniu na dzień 1 stycznia, tożsamość i adres

ich udziałowców na ten dzień oraz liczbę udziałów lub akcji posiadanych przez każdego z nich;

3 osób prawnych, których rzeczywiste centrum zarządzania znajduje się we Francji, ani do innych osób prawnych, na które na mocy umowy międzynarodowej nie można nałożyć wyższego podatku, o ile każdego roku osoby te przekazują lub podejmują się i przestrzegają obowiązku przekazania organowi podatkowemu na jego żądanie położenia i opisu nieruchomości posiadanych na dzień 1 stycznia oraz tożsamości i adresu ich akcjonariuszy, wspólników lub innych członków, liczby akcji, udziałów lub innych praw przysługujących każdemu z nich oraz zaświadczenia o miejscu zamieszkania dla celów podatkowych. Zobowiązanie należy podjąć w dniu nabycia przez osobę prawną nieruchomości lub prawa na nieruchomości, lub udziału, o których mowa w art. 990 D, albo w terminie do 15 maja 1993 r. w przypadku nieruchomości, praw na nieruchomości lub udziałów posiadanych w dniu 1 stycznia 1993 r. […]".

II — Stan faktyczny

12. SARL Prunus (zwana dalej „Prunus") jest spółką handlową z siedzibą w Paryżu, we Francji. Wszystkie jej udziały stanowią własność SA Polonium (zwanej dalej „Polonium"), spółki holdingowej z siedzibą w Luksemburgu. Jednocześnie Polonium jest spółką, w której 100% udziałów posiadają w równych częściach Lovett Overseas SA (zwana dalej „Lovett") i Grebell Investments SA (zwana dalej „Grebell"), które to spółki mają siedziby na Brytyjskich Wyspach Dziewiczych.

13. W latach 1998–2002 Prunus była właścicielką trzech nieruchomości w Paryżu i złożyła odpowiednią deklarację przed francuską administracją podatkową. Zgodnie z art. 990 E CGI Prunus została zwolniona z 3% podatku od nieruchomości należących do osób prawnych. Niemniej jednak spółki Lovett i Grebell, jako posiadacze zależni udziałów Prunus, zostały obciążone tym podatkiem po 50% każda z nich, jako że nie wystąpił żaden z przewidzianych przez art. 990 E CGI przypadków zwolnienia. W dniu 7 maja 2003 r. organ podatkowy zażądał od obu tych spółek zapłaty podatku za 2001 r. i 2002 r.

14. Władze francuskie zażądały od Prunus, jako dłużnika solidarnego, zapłaty zobowiązania podatkowego ciążącego na spółkach Lovett i Grebell. Prunus wniosła od tej decyzji odwołanie, które zostało oddalone w dniu 12 grudnia 2006 r. Prunus odwołała się następnie do tribunal de grande instance de Paris – organu sądowego, który stosując art. 267 TFUE, zwrócił się do Trybunału w drodze rozpatrywanego odesłania prejudycjalnego.

III — Postępowanie przed Trybunałem i pytania prejudycjalne

15. Wniosek tribunal de grande instance de Paris o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony w sekretariacie Trybunału w dniu 29 września 2009 r., zawiera dwa pytania prejudycjalne o następującej treści:

„1) Czy art. 56 i nast. traktatu WE stoją na przeszkodzie takim przepisom prawnym jak art. 990 D i nast. code général des impôts, które przyznają osobom prawnym, których miejsce faktycznego zarządu znajduje się we Francji lub od dnia 1 stycznia 2008 r. w państwie członkowskim Unii Europejskiej, uprawnienie do zwolnienia ze spornego podatku i które uzależniają to uprawnienie w przypadku osób prawnych, których miejsce faktycznego zarządu znajduje się na terytorium państwa trzeciego, od istnienia konwencji o pomocy administracyjnej zawartej między Francją a tym państwem w celu zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania albo od okoliczności, że na mocy umowy międzynarodowej zawierającej postanowienie zakazujące dyskryminacji ze względu na przynależność państwową na te osoby prawne nie można nałożyć wyższego podatku niż podatek, któremu podlegają osoby prawne mające miejsce faktycznego zarządu we Francji?

2) Czy art. 56 i nast. traktatu WE stoją na przeszkodzie takiemu przepisowi prawnemu jak art. 990 F code général des impôts, który umożliwia organom podatkowym pociągnięcie do solidarnej odpowiedzialności z tytułu zapłaty podatku przewidzianego w art. 990 D i nast. code général des impôts każdej osoby prawnej występującej między dłużnikiem bądź dłużnikami podatku a nieruchomościami lub prawami do nieruchomości?”.

16. Uwagi na piśmie złożyli: pełnomocnik Prunus i Polonium, Republika Francuska, Królestwo Belgii, Królestwo Danii, Republika Estońska, Królestwo Hiszpanii, Republika Włoska, Królestwo Niderlandów, Królestwo Szwecji, Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, a także Komisja.

17. W rozprawie w dniu 23 września 2009 r. wzięli udział: pełnomocnik Prunus i Polonium oraz przedstawiciele rządów francuskiego, szwedzkiego, Zjednoczonego Królestwa, a także przedstawiciel Komisji.

IV — W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

18. Sąd krajowy formułuje swoje pierwsze pytanie prejudycjalne, odnosząc się do faktu, że opodatkowana spornym podatkiem spółka

ma siedzibę swojego faktycznego zarządu w *państwie trzecim*. Niemniej jednak prawdziwa wątpliwość, która pojawia się w tej sprawie, odnosi się do faktu, że siedziba ta znajduje się nie tyle w państwie trzecim, ile w KTZ. Ta osobliwość, związana ze szczególnym statusem, z którego korzystają te kraje i terytoria, wymaga ujęcia innego niż to, które byłoby wymagane, gdyby chodziło o państwo trzecie we właściwym rozumieniu. Z uwagi na to postawione pytanie dotyczy bardziej wyjaśnienia zgodności z prawem unijnym podatku, który traktuje odmiennie osoby prawne, których miejsce faktycznego zarządu znajduje się w KTZ.

A — *Uwagi wstępne*

19. Po dokonaniu powyższego objaśnienia odpowiedź na pierwsze z pytań, które przedstawił tribunal de grande instance de Paris, wymaga pewnych wstępnych wyjaśnień, dotyczących, po pierwsze, specyfiki swobodnego przepływu kapitału, a po drugie, charakteru KTZ oraz sposobu ich stowarzyszania z UE.

1. Swoboda przepływu kapitału i jej znaczenie zewnętrzne

20. W odróżnieniu od pozostałych swobód swobodny przepływ kapitału ma zakres zastosowania zarówno *wewnątrz* Unii, gdzie nastawiony jest na ochronę przepływu aktywów finansowych pomiędzy państwami członkowskimi, jak i *na zewnątrz*, gdzie ma na celu utrzymanie swobodnego przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi a krajami trzecimi.

21. Zniesienie zewnętrznych barier dla przepływu kapitału pochodzącego z państw trzecich ma kilka przyczyn: uniknięcie jednostronnego wpływu kapitału przez państwa członkowskie o bardziej liberalnym systemie dostępu; potrzebę wzmocnienia jednej waluty; utrzymanie światowych centrów finansowych na terytorium Unii [5]. Jednakże dążenie do tych celów niesie ze sobą także potrzebę wprowadzenia środków ochronnych do walki z negatywnymi zjawiskami skutków liberalizacji. W ten sposób traktaty, kształtując swobodny przepływ kapitału z państwami trzecimi, poddają go szczególnym odstępstwom i derogacjom, które zasadniczo różnią się od wyjątków przewidzianych dla pozostałych swobód [6].

22. Fakt, że zakres stosowania tej swobody, podobnie jak cele, do których ona zmierza, czyni ją tak znacznie odmienną od innych swobód przepływu, wyjaśnia, dlaczego orzecznictwo Trybunału z pewną trudnością dostosowuje swoją dotychczasową doktrynę za każdym razem, kiedy rozstrzyga

5 — Zobacz L.M. Hinojosa Martínez, *La regulación de los movimientos de capital desde una perspectiva europea*, Madrid, ed. McGraw Hill 1997, s. 11 i nast. Także sam Trybunał wyróżnił motywy stojące za taką liberalizacją w wyroku z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C-101/05 A, Zb.Orz. s. I-11531, pkt 31.

6 — Zobacz art. 64–66 TFUE oraz art. 75 akapity pierwszy i drugi TFUE.

w przedmiocie art. 63 i nast. TFUE [7]. To ogólne ujęcie, choć z pewnymi elementami *przystosowania* do swobodnego przepływu kapitału, należy koniecznie uwzględnić w rozstrzygnięciu niniejszej sprawy.

2. KTZ i ich status prawny w prawie unijnym

23. Drugi wyróżniony element o charakterze wstępnym dotyczy sytuacji prawnej, w jakiej znajdują się KTZ, zważywszy, że wspomniane w pierwszym z pytań „państwo trzecie", w którym znajduje się siedziba opodatkowanej spornym podatkiem spółki, nie jest niczym innym niż KTZ, a ściślej: są to Brytyjskie Wyspy Dziewicze. Przed przystąpieniem do wykładni art. 63 TFUE należy podkreślić szczególne umiejscowienie i status tych terytoriów dla celów prawa unijnego.

24. Już w 1956 r., z inicjatywy Republiki Francuskiej, konferencja w Wenecji, która odbyła się w dniach 29 i 30 maja wskazanego roku, przewidywała, mając na uwadze ostateczną redakcję Traktatu ustanawiającego Europejską Wspólnotę Gospodarczą, utworzenie szczególnego statusu dla tych terytoriów państw sygnatariuszy, z którymi istniały specjalne powiązania historyczne, społeczne i polityczne. Propozycja została ostatecznie przyjęta i włączona do traktatu EWG [8]. Znalazła ona odzwierciedlenie w szczególnym rozdziale poświęconym KTZ i w wyliczeniu terytoriów należących do tej kategorii [9]. Podpisana i ratyfikowana została również konwencja wykonawcza, która służyła jako instrument dla konkretnego uregulowania stosunków pomiędzy tymi terytoriami a ówczesną EWG [10].

25. Od tamtego czasu przewidziane w traktatach podstawy statusu prawnego KTZ pozostawały zasadniczo niezmienione, choć miały miejsce pojedyncze modyfikacje dotyczące liczby danych terytoriów oraz poszczególnych ram rozwoju w wyniku zastępowania konwencji wykonawczych kolejnymi decyzjami Rady podjętymi w ramach art. 203 TFUE [11]. Jednakże charakter związku łączącego te terytoria z państwem członkowskim – i szerzej, z całą Unią – jest cechą, która

7 — W tonie krytycznym zob.: B. Terra, P. Wattel, *European Tax Law*, 4th ed. La Haya, Kluwer, s. 52.

8 — Artykuły 131–136 traktatu EWG w ich pierwotnym brzmieniu. Jednakże interesujące wydaje się, że nie przewidziano równorzędnego systemu ani dla EWWiS, ani dla Euratomu.

9 — Zobacz załącznik IV do traktatu EWG w jego pierwotnym brzmieniu.

10 — Konwencja wykonawcza z dnia 25 marca 1957 r. podpisana przez sześć założycielskich państw członkowskich Wspólnot.

11 — Do tej pory Rada przyjęła wiele decyzji tej natury, z których najnowsza to decyzja 2001/822/WE, będąca obecnie w mocy, a wygasająca w dniu 31 grudnia 2011 r.

w ogólnych granicach pozostała niezmieniona aż do chwili obecnej [12].

26. Mówiąc krótko, KTZ nie są państwami suwerennymi posiadającymi międzynarodową osobowość prawną, lecz „terytoriami" połączonymi z państwem członkowskim w oparciu o szczególne powiązania historyczne, społeczne i polityczne. Jednakże, mimo że są to wspólnoty polityczne, które *formalnie* integrują się z państwem, z którym pozostają w szczególnym związku, otrzymują one w traktatach swoisty status, a ściśle – odnośnie podstawy terytorialnego zakresu stosowania prawa unijnego. W ten sposób art. 355 TFUE, powtarzając treść art. 52 TUE (który wymienia państwa członkowskie sygnatariuszy dla celów szczegółowego określenia terytorialnego zakresu stosowania traktatu), stanowi, że *poza* tym postanowieniem stosuje się różne postanowienia, do których tenże artykuł zalicza w ust. 2 postanowienie, które przewiduje poddanie KTZ „szczególnym zasadom stowarzyszania określonym w czwartej części".

27. W takim ujęciu kombinacja art. 52 TUE i 355 TFUE stwarza więcej pytań niż odpowiedzi, bowiem rzuca się w oczy, że traktat pozostawił różne zasadnicze pytania bez odpowiedzi, zarówno jeśli chodzi o stosowane prawo, jak i związek między KTZ a Unią.

28. Poprzez odniesienie do art. 52 TUE i, *poza tym*, do szczególnych zasad stowarzyszania art. 355 TFUE nie wyszczególnia, czy traktaty formują system ogólny, który daje pierwszeństwo szczególnemu systemowi przewidzianemu dla KTZ, czy też ten system szczególny jest jedynym właściwym dla KTZ. Innymi słowy, należy uznać, że traktat nie tłumaczy, czy KTZ podlegają reżimowi, który w prawie unijnym stanowi porządek *autonomiczny*, czy też ich system stanowi po prostu *lex specialis*, który odbiega od ogólnych postanowień traktatu.

29. Jednocześnie nie można również stwierdzić, że art. 355 TFUE nadaje KTZ konkretną rangę, jeżeli chodzi o ich podmiotowość. I o ile pewne jest, że KTZ nie są państwami obdarzonymi własną osobowością prawną, o tyle jednak mający do nich zastosowanie szczególny system jest podobny do stowarzyszenia, takiego jak zawierane z innymi krajami trzecimi, z którymi Unia utrzymuje szczególne związki [13]. Ten system, obdarzony

12 — Co do historii, rozwoju i aktualnego statusu KTZ, zob.: L. Tesoka, J. Ziller (directeurs), *Union Européenne et outre-mers. Unis dans leur diversité*, Marseille, Presses Universitaires d'Aix-Marseille 2008.

13 — Pojęcie „stowarzyszenia" powinno być tutaj rozumiane w innym sensie niż nadane temu słowu przez umowy międzynarodowe zawarte pomiędzy Unią a państwami trzecimi. W przypadku KTZ chodzi bardziej o stowarzyszenie *przyznane* jednostronnie, które wraz z upływem czasu zmierza bardziej do ukształtowania się jako *partnerstwo*, jak to podkreśla D. Dormoy, Association des Pays et Territoires d'outre-mer (PTOM) à la Communauté Européenne, w: *JurissClasseur Europe Traité*, 2007, s. 25.

własnymi przepisami, które zmierzają do utworzenia zintegrowanego rynku pomiędzy Unią a terytoriami, mógłby uzasadniać, że w pewnych aspektach KTZ posiadają materialnie, choć nie formalnie, status kraju trzeciego. Tak dzieje się na przykład w przypadku art. 64 ust. 1 TFUE, gdy przepis ten odnosi się do „krajów trzecich". Tę kategorię należy zdaniem Komisji stosować do KTZ.

30. Rozwianie tych wątpliwości może nastąpić jedynie poprzez wykładnię systemową traktatów. Odpowiedzi mogą nam udzielić w szczególności artykuły czwartej części TFUE, zwłaszcza jeśli ich wykładnia dokonana zostanie w świetle innych przepisów traktatu.

31. Na początek – art. 198 TFUE zmierza do ukształtowania KTZ jako podmiotów hybrydalnych, w połowie drogi pomiędzy krajem trzecim a terytorium zintegrowanym z Unią. Przedmiotowy przepis stanowi, że KTZ są „stowarzyszone" „*z* Unią", i jednocześnie określa je jako terytoria „pozaeuropejskie". To ostatnie wskazanie ma przede wszystkim konotację bardziej geograficzną niż prawno-polityczną, jednak trafnie podkreśla charakter sui generis związku stowarzyszenia pomiędzy KTZ a Unią.

32. Z drugiej strony celem stowarzyszenia jest ustanowienie „ścisłych stosunków gospodarczych pomiędzy [KTZ] i Unią jako całością"; cel ten osiąga się „zgodnie z zasadami wyrażonymi w preambule [TFUE]". Wychodząc z tej przesłanki, art. 199 TFUE stanowi, że „państwa członkowskie stosują w wymianie handlowej z krajami i terytoriami takie same warunki, jakie stosują między sobą na podstawie traktatów". Następnie art. 200 TFUE wprowadza szczególne środki w dziedzinie swobodnego przepływu towarów, a w końcu w art. 203 TFUE upoważnia się Radę do ustanowienia środków wykonawczych.

33. Mając na uwadze powyższe, trudno przyjąć, że stosowany wobec KTZ system prawny tworzy porządek autonomiczny, to jest niedopuszczający jakiegokolwiek wpływu traktatów. W szczególności broniona przez Republikę Francuską w toku niniejszego postępowania teza o radykalnej autonomii prowadziłaby do tego, że KTZ podlegałyby własnemu systemowi prawa unijnego, którego jedynymi właściwymi przepisami byłyby art. 198–204 TFUE oraz decyzje podjęte w celu rozwinięcia tego corpus. W takim ujęciu prawo unijne KTZ istniałoby jako „szczelnie zamknięty" porządek wewnątrz Unii, który w zakresie swojej autonomii jawiłby się jako „izolowany" od norm traktatu innych niż art. 198–204 TFUE.

34. Niemniej jednak takiej wykładni nie da się utrzymać w świetle literalnej wykładni art. 355 TFUE. Na początku tego przepisu

zawarte jest bowiem stwierdzenie, że „poza postanowieniami art. 52 TUE" do KTZ stosuje się „szczególne zasady stowarzyszania określone w części czwartej". Pojęcie „poza" wskazuje, że prawo unijne stosuje się do państw członkowskich i że w zakresie dotyczącym KTZ *dodatkowo stosuje się* system szczególny. Oczywiście chodzi o system, który należy mieć na uwadze i który funkcjonuje jako lex specialis, zastępując tym samym przepisy ogólne traktatu, co jednak nie przekształca go w system autonomiczny i odporny na jakikolwiek wpływ prawa pierwotnego.

35. Jednakże całkowitej autonomii prawa unijnego KTZ sprzeciwia się nie tylko wykładnia gramatyczna – sprzeciwiają się jej także praktyczne konsekwencje wyżej opisanej wykładni. Autonomiczna regulacja KTZ, która istniałaby na marginesie pozostałego prawa unijnego, prowadziłaby do tego, że w przypadku milczenia ustawodawcy KTZ byłyby skazane na własne powodzenie na obrzeżu prawnym, włączając w to ryzyko, że państwa trzecie mogłyby cieszyć się bardziej korzystnym traktowaniem niż KTZ, pomimo ścisłych związków tych drugich z Unią. Ten ostatni czynnik wzywa do zachowania szczególnej uwagi, gdy przepisy ogólne traktatu odnoszą się do państw trzecich. Właśnie w tych przypadkach istnieje niebezpieczeństwo, że KTZ – formalnie niemieszczące się ani w zakresie państw członkowskich, ani w zakresie państw trzecich – staną się ofiarami co najmniej ryzykownych wykładni.

36. Właśnie w celu uniknięcia tego skutku orzecznictwo Trybunału okazało się bardzo praktyczne w podejściu do charakteru KTZ i ich kwalifikacji jako krajów trzecich lub terytoriów *stowarzyszonych* (ale nie *zintegrowanych*) z Unią.

37. W ten sposób w sprawie Kaefer i Procacci Trybunał uznał kompetencję sądów Polinezji Francuskiej do przedstawiania pytań prejudycjalnych na podstawie art. 267 TFUE. W żadnym miejscu czwarta część traktatu nie stanowi, czy jego przepisy jurysdykcyjne mają zastosowanie w sądach KTZ; mimo to Trybunał ograniczył się do wskazania, że organ odsyłający był „jurysdykcją francuską", i w konsekwencji uznał pytanie za dopuszczalne [14]. W sprawie Eman i Servinger Trybunał uznał, że obywatel państwa członkowskiego, którego miejsce zamieszkania znajduje się w KTZ, może powoływać się na prawa obywatelskie Unii przewidziane w art. 18 i nast. TFUE; w ten sposób Trybunał rozciągnął bierne prawo wyborcze w wyborach do Parlamentu Europejskiego na tych, którzy zamieszkują w KTZ, tak jakby było to państwo członkowskie [15]. Ostatnio, w sprawie N, Trybunał

14 — Wyrok z dnia 12 grudnia 1990 r. w sprawach połączonych C-100/89 i C-101/89, Rec. s. I-4647, pkt 8, 10, później utrzymany w mocy przez wyrok z dnia 12 lutego 1992 r. w sprawie C-260/90 Leplat, Rec. s. I-643, w wyniku pytania prejudycjalnego przedstawionego przez tribunal de paix de Papeete.

15 — Wyrok z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-300/04, Zb.Orz. s. I-8055.

uznał, że spółka z siedzibą na Antylach Holenderskich, która sprawowała faktyczną kontrolę nad inną spółką w Zjednoczonym Królestwie, znajduje się w zakresie stosowania swobody przedsiębiorczości i że wyspy te powinny być uważane za integralne części państwa członkowskiego [16].

38. W innych wypadkach, przeciwnie, Trybunał uznał, że KTZ należy traktować równorzędnie z państwem trzecim. W sprawie van der Kooy przywóz do Niderlandów towarów znajdujących się w wolnym obrocie na Antylach Holenderskich został zakwalifikowany jako przywóz do Wspólnoty pochodzący z państwa trzeciego [17]. W sprawie DADI i Douane-Agenten Trybunał po raz kolejny rozpatrywał kwestię przywozu towarów pochodzących z Antyli Holenderskich, tym razem z perspektywy dyrektywy 92/46/EWG [18], i ponownie doszedł do wniosku, że towary pochodzące z KTZ są równorzędne z towarami pochodzącymi z państwa trzeciego [19]. To samo wynika z opinii Trybunału w przedmiocie umów międzynarodowych, w których uznał on, nawet w dwóch sprawach, że KTZ pozostają poza zakresem zastosowania prawa unijnego, i dlatego „w stosunku do Wspólnoty pozostają w takiej samej sytuacji jak państwa trzecie" [20].

39. Rozbieżność, w jakiej wydają się pozostawać te dwie linie orzecznicze, nie jest w rzeczywistości tak wielka. W przypadkach odpowiadających pierwszej ze wskazanych linii orzeczniczych Trybunał ma do czynienia z sytuacjami, w których traktat wyraźnie nie wypowiada się co do swego stopnia zastosowania, tak jak ma to miejsce w przypadku odesłania prejudycjalnego, praw obywatelstwa europejskiego czy swobody przedsiębiorczości. Natomiast druga linia orzecznicza kształtuje się w dziedzinie swobodnego przepływu towarów, gdzie zarówno część czwarta traktatu, jak i decyzje uzgodnione do tej pory przez Radę zawierają kompletne regulacje, co pozwala Trybunałowi rozstrzygnąć pytania w inny sposób. Potwierdza to, że kwalifikacja KTZ jako państwa członkowskiego czy państwa trzeciego nie może być kategoryczna, lecz powinna być w każdym przypadku dostosowywana w zależności od właściwych ram prawnych i dokonywana przy starannym

16 — Wyrok z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-470/04, Zb.Orz. s. I-7409, pkt 11, 28. Jak wskazano w wyroku, N zmienił swoje miejsce zamieszkania z Niderlandów na Zjednoczone Królestwo. W momencie opuszczenia Niderlandów był on jedynym udziałowcem trzech spółek z ograniczoną odpowiedzialnością prawa niderlandzkiego (besloten vennootschappen), których faktyczny zarząd znajdował się odtąd na Curaçao (Antyle Holenderskie). Prawdopodobnie wniosek, do którego doszedł Trybunał, związany jest z faktem, że stosowane wobec trzech spółek prawo było prawem państwa członkowskiego. Jest w każdym razie bezsporne, że N był traktowany w taki sam sposób, jak jakikolwiek akcjonariusz spółki posiadającej siedzibę w państwie członkowskim.

17 — Wyrok z dnia 28 stycznia 1999 r. w sprawie C-181/97, Rec. s. I-483, pkt 34–39.

18 — Dyrektywa Rady z dnia 16 czerwca 1992 r. ustanawiająca przepisy zdrowotne dla produkcji i wprowadzania do obrotu surowego mleka, mleka poddanego obróbce termicznej i produktów na bazie mleka (Dz.U. L 268, s. 1).

19 — Wyrok z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-106/97, Rec. s. I-5983, pkt 35–37.

20 — Opinie: z dnia 4 października 1979 r. w sprawie 1/78, Rec. s. 2871, pkt 61, 62; z dnia 15 listopada 1994 r. w sprawie 1/94, Rec. s. I-5267, pkt 17.

uwzględnieniu celów, do których zmierza szczególny ustrój stowarzyszenia przewidziany w czwartej części TFUE.

3. Ocena

40. Mając na uwadze dotychczas przedstawione argumenty, uważam, że szczególny ustrój KTZ uchyla ogólny porządek Unii i składa się ze swoich własnych norm prawa pierwotnego (art. 198–204 TFUE) i pochodnego. W przypadku luki prawnej traktaty mogą być stosowane w taki sposób, by nie naruszyć celów stowarzyszenia, w związku z czym wymagane jest przeprowadzenie analizy bezpośredniej skuteczności przywołanego przepisu w świetle art. 198–204 TFUE. Poza tym konieczne jest zwrócenie szczególnej uwagi na te postanowienia traktatu, które mają zastosowanie do krajów trzecich, by nie zaprzepaścić celów, do których traktat dąży w części czwartej. W szczególności odnosi się to do swobodnego przepływu kapitału, który należy poddać analizie pod kątem możliwości jego zastosowania do KTZ.

B — *Zastosowanie art. 63 TFUE do KTZ*

41. Docierając do tego punktu, należy przeanalizować bronione przez Komisję i przez Republikę Francuską stanowisko – choć podnoszone przez nie za pomocą odmiennych argumentacji – wedle którego art. 63 TFUE nie ma zastosowania do niniejszej sprawy. Ze swej strony Zjednoczone Królestwo podnosi, że swobodą będącą przedmiotem postępowania w rozpatrywanym sporze jest swobodny przepływ nie kapitału, lecz przedsiębiorczości.

42. Rozpocznę od odniesienia się do stanowiska Zjednoczonego Królestwa, które to stanowisko z powodów, jakie następnie przedstawię, wydaje mi się pozbawione podstaw. W dalszej kolejności, w świetle argumentów rozwiniętych w pkt 31–39 niniejszej opinii, skłaniam się również do odrzucenia stanowisk Komisji i Republiki Francuskiej.

1. Zastosowanie swobodnego przepływu kapitału czy swobody przedsiębiorczości

43. Zjednoczone Królestwo podnosi, że w niniejszej sprawie zastosowanie znajdzie ujęta w art. 49 TFUE swoboda przedsiębiorczości, a nie swobodny przepływ kapitału na podstawie art. 63 TFUE.

44. Oczywiście należy przyznać, że granica pomiędzy obydwoma swobodami jest płynna, a nawet że swobody te nachodzą na siebie. Niemniej jednak w niniejszej sprawie można jasno stwierdzić, iż swoboda wykonywania działalności gospodarczej nie znajdzie zastosowania, przynajmniej w świetle faktów przedstawionych w postępowaniu. Jak uznał to już Trybunał, ażeby postanowienia dotyczące prawa wykonywania działalności gospodarczej mogły znaleźć zastosowanie, co do zasady konieczne jest, by miała miejsce stała obecność w przyjmującym państwie członkowskim, a w przypadku nabycia i posiadania nieruchomości, aby zarząd tymi dobrami był czynny [21]. Nie da się zaprzeczyć, że spółka Prunus podlega kontroli zarówno Polonium, jak i Lovett i Grebell, będąc osobą prawną, która według postanowienia odsyłającego jest stale obecna na terytorium francuskim. Niemniej jednak informacje, którymi dysponujemy w tym momencie, wskazują na to, że własność nieruchomości, z którą wiąże się opodatkowanie spornym podatkiem, stanowi bezpośrednią inwestycję w nieruchomości. W konsekwencji chodzi o nieruchomości poddane ekonomicznej eksploatacji, w których, jak wynika z opisu stanu faktycznego, nie prowadzi się żadnej działalności zarobkowej związanej z działaniami macierzystych spółek. Mamy więc do czynienia z inwestycją bezpośrednią, w której kontrola nad Prunus staje się instrumentalną techniką prowadzenia swobodnego przepływu kapitału, to jest inwestycji.

45. Ponadto taki jest również wniosek, do jakiego Trybunał doszedł w wyroku w sprawie ELISA, w ramach którego rozpatrywał ten sam argument zastosowany wobec art. 990 E CGI i w którym odrzucił, w świetle znanych mu okoliczności faktycznych, zastosowanie swobody wykonywania działalności gospodarczej [22].

46. W niniejszej sprawie brak zastosowania swobody wykonywania działalności gospodarczej wynika również z tego, że siedziba spółki macierzystej znajduje się w KTZ. Należałoby więc określić, czy art. 49 TFUE lub decyzje z 1991 r. i z 2001 r. rozciągają swobodę wykonywania działalności na spółki mające siedzibę na Brytyjskich Wyspach Dziewiczych z oddziałami w państwie członkowskim [23]. Tak więc, po dojściu do wniosku, że nawet w sytuacji powstałej pomiędzy dwoma państwami członkowskimi swoboda wykonywania działalności nie miałaby zastosowania, niepotrzebne wydaje się zgłębianie tego dalszego aspektu problemu.

21 — Zobacz ogólnie wyroki: z dnia 21 czerwca 1974 r. w sprawie 2/74 Reyners, Rec. s. 631, pkt 21; z dnia 30 listopada 1995 r. w sprawie C-55/94 Gebhard, Rec. s. I-4165, pkt 25; bardziej szczegółowo: wyrok z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-386/04 Centro di Musicologia Walter Stauffer, Zb.Orz. s. I-8203, pkt 18, gdzie Trybunał dokonał analizy, wychodząc od następującej przesłanki: „[…] aby możliwe było zastosowanie przepisów dotyczących swobody wykonywania działalności gospodarczej, co do zasady konieczne jest, by była zagwarantowana stała obecność w przyjmującym państwie członkowskim, a w przypadku posiadania nieruchomości – czynny zarząd tymi nieruchomościami. Z opisu okoliczności stanu faktycznego przedstawionego przez sąd krajowy wynika, że fundacja nie posiada na terenie Niemiec lokalu w celu wykonywania swojej działalności, a usługi związane z wynajmem nieruchomości są świadczone przez niemieckiego zarządcę. […] Tym samym należy stwierdzić, że przepisy dotyczące swobody wykonywania działalności gospodarczej nie znajdują zastosowania do okoliczności faktycznych, z jakimi mamy do czynienia w niniejszej sprawie” (pkt 19, 20).

22 — Wyżej wymieniony w przypisie 2 wyrok w sprawie ELISA, pkt 63–65.

23 — Odnośnie tego, ale w kontekście sporu, który dotyczył państw trzecich, a nie KTZ, zobacz ww. wyrok w sprawie A, pkt 29, podobnie jak ww. w przypisie 16 wyrok w sprawie N wraz z występującymi tam niuansami.

47. Tym samym na podstawie przedstawionych w niniejszym postępowaniu okoliczności stanu faktycznego nie podzielam bronionej przez Zjednoczone Królestwo tezy, i dlatego proponuję Trybunałowi, aby rozstrzygnął przedstawione pytania wyłącznie w świetle swobodnego przepływu kapitału.

2. Brak zastosowania art. 63 ust. 1 TFUE jako skutek decyzji 91/482 i 2001/822

48. Republika Francuska utrzymuje, że milczenie, które zarówno czwarta część TFUE, jak i decyzje w sprawie stowarzyszenia KTZ zachowują co do swobodnego przepływu kapitału, oznacza, iż w swoich stosunkach z tymi terytoriami Unia nie przewidziała środków liberalizacji w tej dziedzinie. Republika Francuska uważa, że ten fakt prowadzi także do zrównania KTZ z państwem trzecim z uwagi na autonomiczny charakter ustroju tych terytoriów.

49. Tytułem wstępu należy przyznać, że Republika Francuska ma rację, kiedy podkreśla znaczenie dla niniejszej sprawy zarówno art. 180 decyzji 91/482, jak i art. 47 decyzji 2001/822. Są to właśnie przepisy, które co do zasady mogą mieć zastosowanie w powstałym w niniejszej sprawie przypadku, formułują one bowiem szczególne warunki, na jakich odbywa się przepływ kapitału pomiędzy KTZ a Unią. Wskutek wejścia w życie i uchylenia tych decyzji decyzja 91/482 stanowiła podstawę prawną dla zapłaty podatku za rok 2001, podczas gdy decyzja 2001/822 jest właściwa w zakresie zapłaty podatku za rok następny [24].

50. Jak słusznie podkreśla Republika Francuska, decyzje w sprawie stowarzyszenia KTZ w zakresie dotyczącym kapitału koncentrują się głównie na płatnościach pochodzących z państw członkowskich do KTZ. Inaczej mówiąc, chodzi raczej o swobodę jednostronną, a nie obustronną, co jest związane z polityką promowania inwestycji europejskich w KTZ. To założenie zostało wyeksponowane w art. 168 lit. e) decyzji 91/482, który wymagał ułatwienia „zwiększenia i stabilizacji przepływu płatności z sektora prywatnego Wspólnoty *do* KTZ" [25]. Decyzja 2001/822 zmieniła brzmienie tego przepisu, eliminując jednostronny charakter normy, jednak w swoim art. 47 ust. 1 lit. b) wróciła do zabezpieczenia szczególnych środków w celu ochrony inwestycji kapitałowych w KTZ pochodzących z Unii. W ten sposób wskazany przepis zakazuje wszelkich ograniczeń swobodnego

24 — Artykuł 63 decyzji 2001/822, zgodnie z którym jej wejście w życie nastąpiło w dniu 2 grudnia 2001 r., pozostawiając w mocy do dnia poprzedniego decyzję 91/482.

25 — Kursywa dodana.

przepływu kapitału „na inwestycje bezpośrednie w spółkach utworzonych zgodnie z prawem przyjmującego państwa członkowskiego, kraju lub terytorium” [26].

51. Niemniej jednak okoliczność, że decyzje koncentrują swoje zainteresowanie na przepływie kapitału do KTZ, nie oznacza koniecznie, iż czwarta część TFUE lub decyzje mają tylko i wyłącznie jednostronny zakres zastosowania ukierunkowany z centrum w stronę peryferii. Przeciwnie, przedstawione przepisy są świadectwem ustanowienia systemu kapitałowego KTZ, który ma być skierowany w większym stopniu w ich stronę, lecz nie zakładają uchylenia dwustronnego rozumienia swobody. Inaczej mówiąc, szczególny system KTZ przewiduje konkretne środki dla zapewnienia większych gwarancji przepływu kapitału europejskiego do KTZ, nie oznacza jednak w żadnym razie, by przepływ kapitału w drugą stronę był tej regulacji obcy.

52. Na kolejnych etapach analizy należy osobno zbadać, w jaki sposób uwidacznia się wskazany dwustronny charakter.

53. Pierwszym aspektem, który należy wziąć pod uwagę, jest literalne brzmienie decyzji z 1991 r. i z 2001 r. W odniesieniu do decyzji 91/482 fakt, że przepływ kapitału ogranicza się ściśle do transakcji walutowych, pozwala stwierdzić, iż zaistniała tutaj sytuacja nie mieści się w zakresie zastosowania tej decyzji. Nieco bardziej złożona jest odpowiedź w zakresie dotyczącym decyzji 2001/822, której art. 47 nie ogranicza się do przedmiotu konkretnej działalności, lecz odnosi się w sposób wyraźny do „inwestycji bezpośrednich” w ramach „transakcji na rachunku obrotów bieżących w bilansie płatniczym”. Tak więc, jak już zostało wskazane w punkcie 50 tej opinii, cytowany artykuł odnosi się do inwestycji bezpośrednich w spółkach utworzonych w KTZ, wobec czego zakres zastosowania tego przepisu ogranicza się do przepływu kapitału pochodzącego z państw członkowskich do KTZ. Możliwy jest więc wniosek, że żadna z tych dwu decyzji nie obejmuje rozważanego w niniejszej sprawie przypadku, ponieważ ich postanowienia dotyczą działalności lub

26 — Przepis ten wzbudza pewne wątpliwości w związku z jego różnymi tłumaczeniami. W wersji francuskiej stanowi on: „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*” (kursywa dodana). Niemniej jednak wersja hiszpańska oraz inne wersje językowe (na przykład angielska lub niemiecka) – przez odniesienie się do „sociedades constituidas de conformidad con la legislación del Estado miembro, país o territorio de acogida” (spółek utworzonych zgodnie z prawem państwa członkowskiego, kraju lub terytorium przyjmującego) – dają do zrozumienia, że chodzi o spółki podlegające *albo* prawu państwa członkowskiego, *albo* prawu KTZ. Z treści tekstu francuskiego wynika coś zupełnie przeciwnego, jako że oczywiste jest, iż przepis ten odnosi się tutaj do spółek *podlegających prawu państwa członkowskiego i posiadających swoją siedzibę w KTZ, z* którym państwo to posiada szczególne związki, potwierdzając wykładnię przepisu dokonaną przez rząd francuski, zgodnie z którą chodzi o swobodę jednostronną w kierunku KTZ. Ta rozbieżność pojawia się również w innych wersjach językowych, co zobowiązuje Trybunał do opowiedzenia się za jedną z nich, aczkolwiek w miarę rozwoju decyzji KTZ wszystko wskazuje na to, że wersja francuska jest poprawna.

przepływów kapitału innych niż omawiane w niniejszej sprawie.

54. Jakkolwiek fakt, że decyzje zachowują milczenie co do przypadku takiego jak niniejszy, niekoniecznie oznacza, że funkcja prawa unijnego została wyczerpana. Jak zostało wskazane w pkt 31–39 niniejszej opinii, prawo mające zastosowanie do KTZ nie jest autonomicznym porządkiem, odpornym na wpływ ogólnych przepisów traktatów. Wręcz przeciwnie, stwierdziwszy, że szczególne przepisy nie znajdują zastosowania w konkretnym przypadku, należy sprawdzić, uwzględniając cele, do których dąży się w czwartej części TFUE, czy możliwe jest przywołanie normy przewidzianej w traktacie, odnoszącej się do krajów trzecich. W niniejszej sprawie pytanie ogranicza się do kwestii, czy art. 63 TFUE jest przepisem, który w świetle art. 198 i nast. TFUE ma zastosowanie do środka krajowego, ograniczającego swobodę przepływu kapitału z KTZ do Unii.

55. Jak już zostało podkreślone, art. 63 TFUE głosi swobodę przepływu kapitału, wskazując, że norma ta ma zastosowanie nie tylko pomiędzy państwami członkowskimi, lecz także do państw trzecich. Tym samym swobodny przepływ kapitału sprzeciwia się także – w formie nieco wyjątkowej w porównaniu do pozostałych swobód – środkom krajowym, które utrudniają odpływ i przypływ kapitału do i z państw trzecich. W oparciu o tę specyficzną przesłankę uważam, że art. 63 TFUE, zinterpretowany w świetle art. 198 i nast. TFUE, znajduje zastosowanie do KTZ.

56. Pojmowanie swobody przepływu kapitału jako systemu otwartego na zewnątrz w sposób nieunikniony pociąga za sobą rozumienie uogólniające tę swobodę. Otwarcie rynków kapitałowych nie dokonuje się w sposób fragmentaryczny, lecz z ogólnym zamierzeniem zrealizowania dobrze znanych celów, które zostały już wskazane [27]. Rozumienie, że swoboda ta nie znajduje zastosowania do KTZ, byłoby sprzeczne z ideą, która tkwi u podstaw obecnego brzmienia art. 63 TFUE, wprowadzałoby ono bowiem jaskrawy wyjątek, który w każdym razie musiałby być uregulowany w sposób wyraźny [28].

57. Z drugiej strony cele, które wspierają szczególny system KTZ, mianowicie ich promocja gospodarcza i społeczna, mogłyby

27 — Zobacz pkt 21 niniejszej opinii.

28 — Tak zinterpretował to na przykład Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) w swoim wyroku z dnia 13 lipca 2001 r. (nr 35 333, BNB 2001/323), następnie utrzymanym w mocy wyrokiem z dnia 15 sierpnia 2005 r. (nr 39 935, BNB x). Zobacz w tym zakresie D.S. Smits, The position of the EU Member State's 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.

zostać podważone w sytuacji, gdyby Unia zezwoliła na przepływ kapitału z państw członkowskich do KTZ, jednocześnie surowo ograniczając wpływ kapitału z KTZ. Wspieranie rozwoju gospodarczego i społecznego, związane z wykreowaniem „ścisłych stosunków gospodarczych" pomiędzy KTZ a Unią, wydaje się nie do pogodzenia ze swobodnym przepływem kapitału, z którego KTZ są wyłączone, podczas gdy włączone są do niego przeróżne kraje trzecie. Związki, które łączą KTZ z Unią, służą właściwie do uzasadnienia ustroju stowarzyszenia, który umacnia stosunki gospodarcze pomiędzy obydwoma terytoriami. Taki ustrój może w pewnych przypadkach prowadzić do wprowadzenia środków ograniczających, które będą neutralizowane przez inne przepisy [29]. Niemniej jednak to rozważenie ma zostać przeprowadzone zwłaszcza na mocy decyzji 2001/822, podobnie jak wszystkie poprzedzające ją akty. W przypadku milczenia należy rozumieć, że przewidziana w traktacie ogólna swoboda, która w bardzo szczególny sposób dotyczy wszystkich bez wyjątku krajów trzecich, powinna obejmować także KTZ.

58. Reasumując, argument przytoczony przez Republikę Francuską wydaje się bezzasadny. Z uwagi na powyższe uważam, że w braku szczególnych przepisów w decyzjach w sprawie stowarzyszenia art. 63 TFUE ma zastosowanie do KTZ.

29 — Zobacz na przykład, odnośnie swobodnego przepływu towarów, art. 200 ust. 3 TFUE, który uprawnia KTZ do „nakładania ceł odpowiadających potrzebom ich rozwoju i uprzemysłowienia lub ceł o charakterze fiskalnym, mających na celu zasilanie ich budżetu".

3. W przedmiocie braku zastosowania art. 63 TFUE z uwagi na przewidzianą w art. 64 ust. 1 TFUE klauzulę „stand-still"

59. Według Komisji kwestionowana regulacja francuska wchodzi w zakres zastosowania art. 64 ust. 1 TFUE, ponieważ, po pierwsze, chodzi o przepis obowiązujący w dniu 31 grudnia 1993 r., po drugie, dotyczy on przepływu kapitału pochodzącego z kraju trzeciego, a po trzecie, w postaci bezpośredniej inwestycji w nieruchomość. Gdy przesłanki te są spełnione, art. 64 ust. 1 TFUE tworzy rodzaj skutku „stand-still", w zakresie którego swobodny przepływ kapitału nie przynosi skutków w stosunku do środków krajowych spełniających wspomniane przesłanki.

60. Komisja słusznie podnosi, że ujęty w CGI podatek, taki jak stosowany w niniejszym przypadku jest środkiem, który „istniał" w dniu 31 grudnia 1993 r. Trybunał miał już okazję do wypowiedzenia się w zakresie tej kwestii [30] i zgadzam się z Komisją, gdy stwierdza ona, że sporny podatek spełnia przesłanki wymagane do uznania go za środek „istniejący" we wskazanej dacie. To samo

30 — W ww. wyroku w sprawie A Trybunał orzekł, iż „pojęcie ograniczenia istniejącego w dniu 31 grudnia 1993 r. zakłada, że ramy prawne, w które wpisuje się rozpatrywane ograniczenie, w sposób nieprzerwany po tej dacie stanowią część krajowego porządku prawnego. W przeciwnym razie bowiem państwa członkowskie mogłyby w każdej chwili ponownie wprowadzić ograniczenia w przepływie kapitału do lub z państw trzecich, które istniały w krajowym porządku prawnym w dniu 31 grudnia 1993 r., lecz które nie zostały utrzymane" (pkt 48). Zobacz podobnie wyroki: z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11753, pkt 192; z dnia 24 maja 2007 r. w sprawie C-157/05 Holböck, Zb.Orz. s. I-4051, pkt 41.

można powiedzieć odnośnie wymaganego przez art. 64 ust. 1 TFUE charakteru „inwestycji bezpośredniej", gdyż chodzi o przepis regulujący podatek, który obciąża inwestycje w nieruchomości zrealizowane z kapitałem pochodzącym z krajów trzecich [31]. Fakt, że kapitał przepływał stopniowo przez łańcuch spółek, nie pozbawia spornego przepisu funkcji ograniczającej inwestycje bezpośrednie w nieruchomości.

61. Komisja uważa ponadto, że Brytyjskie Wyspy Dziewicze jako KTZ są „państwem trzecim" dla celów art. 64 ust. 1 TFUE. Na uzasadnienie swojego stanowiska Komisja odnosi się do opinii 1/78 i 1/94, w których Trybunał stwierdził, że gdy KTZ nie są objęte zakresem stosowania traktatu, powinny być uważane wobec prawa unijnego za państwa trzecie [32]. Jak już zostało wskazane w pkt 38 niniejszej opinii, inne orzeczenia Trybunału także ukazują tendencję do zrównania KTZ z państwami trzecimi, podczas gdy w innych przypadkach Trybunał skłania się ku odmiennemu rozwiązaniu.

62. Stanowisko Komisji wobec tej trzeciej przesłanki jest trudne do zaakceptowania, gdyż nadmiernie upraszcza ono status KTZ, który, jak wcześniej zostało wyjaśnione, odznacza się szczególnymi właściwościami, niedopuszczającymi kategorycznych rozwiązań. Gdy traktat w przepisach innych niż zawarte w jego części czwartej odnosi się do państw trzecich, należy – jak już zostało wyjaśnione uprzednio – w każdym konkretnym przypadku dokonać oceny, czy dany przepis znajdzie zastosowanie do KTZ. Faktycznie, od pewnego czasu orzecznictwo wydaje się podtrzymywać to ujęcie, bowiem wraz z cytowanymi przez Komisję orzeczeniami wskazującymi na zrównanie KTZ z krajami trzecimi istnieją także orzeczenia, które odrzucają takie podobieństwo [33].

63. W mojej ocenie w przypadku art. 64 ust. 1 TFUE konieczne jest zinterpretowanie

31 — Dyrektywa Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu (Dz.U. L 178, s. 5) opisuje inwestycje bezpośrednie w nieruchomości jako „zakup budynków i gruntów oraz wznoszenie budowli przez osoby prywatne w celu osiągania zysku albo na użytek własny. Do tej kategorii należy również prawo użytkowania, służebności gruntowej oraz prawa budowlane". Ta definicja ma wartość interpretacyjną przy określaniu pojęcia „inwestycja bezpośrednia w nieruchomości" w zakresie swobodnego przepływu kapitału, co wielokrotnie wskazał Trybunał (zob. wyroki: z dnia 16 marca 1999 r. w sprawie C-222/97 Trummer i Mayer, Rec. s. I-1661, pkt 21; z dnia 11 stycznia 2001 r. w sprawie C-464/98 Stefan, Rec. s. I-173, pkt 5; ww. wyroki: w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer, pkt 22; w sprawie ELISA, pkt 33, 34).

32 — Wyżej wymienione opinie: 1/78, pkt 62; 1/94, pkt 17.

33 — Zobacz pkt 37 tej opinii i cytowane tam orzecznictwo.

nawiązania do „krajów trzecich" ze zwróceniem uwagi na specyficzne cele, do których zmierza ten przepis. Celem tej regulacji jest udzielenie państwom i Unii uprawnienia do jednostronnego decydowania o zniesieniu środków sprzecznych z art. 63 TFUE, gdy istniały one przed dniem 31 grudnia 1993 r. Inaczej mówiąc, chodzi o fakultatywną klauzulę „stand-still" na korzyść państw członkowskich i Unii, której podstawa odpowiada momentowi historycznemu, w którym narodziła się europejska polityka walutowa i w którym wyróżniono swobodny przepływ kapitału jako jeszcze jedną swobodę w traktatach [34]. W tamtym momencie można było przewidzieć pozytywne konsekwencje, które przyniesie liberalizacja kapitału, ale także dostrzec ryzyko negatywnego skutku, zdolnego usprawiedliwić utrzymanie istniejących wówczas środków jako ochrony przed możliwymi zaburzeniami w przepływach kapitału.

64. Jak każda klauzula, która stanowi wyjątek od ogólnej swobody, art. 64 ust. 1 TFUE powinien być interpretowany w sposób ścisły [35]. Rzeczywiście, ograniczający charakter przepisu manifestuje się tym, że nie obejmuje on wszystkich form przepływu kapitału, natomiast ogranicza się szczególnie do tych przepływów, które mogą być uważane za inwestycje bezpośrednie, przedsiębiorczość, świadczenie usług finansowych lub dopuszczanie papierów wartościowych na rynki kapitałowe. Na tej samej zasadzie wyjątek działa jedynie wobec wpływu kapitału pochodzącego z krajów trzecich, jako reakcja na swoistą cechę szczególną właściwą wyłącznie swobodzie przepływu kapitału, która charakteryzuje zewnętrzny zasięg swobody.

65. Z drugiej strony, jeżeli weźmie się pod uwagę cele, do których dąży traktat, tworząc szczególny ustrój dla KTZ, staje się jasne, że priorytetem tego statusu jest umacnianie związków politycznych, społecznych i gospodarczych pomiędzy KTZ a Unią. Pomimo że formalnie KTZ nie stanowią terytorium Unii, już wcześniej zostało podkreślone, że są one związane „*z*" Unią w taki sposób, że czasami zbliżają się bardziej do statusu państwa członkowskiego niż kraju trzeciego. Z drugiej strony, ponieważ nie są one również krajami trzecimi, bowiem nie stanowią państw suwerennych o międzynarodowej osobowości prawnej, ich związek z Unią powinien być rozumiany zawsze w zakresie integracji. Mamy w tym przypadku do czynienia z integracją inną i stopniową w porównaniu z integracją rozpatrywaną między państwami członkowskimi, ale ostatecznie jest to również integracja.

66. Jak już zostało wskazane w pkt 56 niniejszej opinii, przewidziany w art. 63 TFUE swobodny przepływ kapitału powinien znaleźć zastosowanie do KTZ, albowiem w przeciwnym wypadku doszłoby do sytuacji

34 — Co do tej zasady, zob. S. Hindelang, *The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment*, Oxford, Oxford University Press 2009, s. 275 i nast.

35 — Zobacz podobnie S. Hindelang, op.cit., s. 280–291.

paradoksalnej, polegającej na tym, że uznanej wobec krajów trzecich swobody odmawia się terytoriom, z którymi Unia posiada szczególne związki. Z punktu widzenia tej przesłanki zastosowanie wobec terytoriów takich jak KTZ wyjątku od swobody zastrzeżonej wyłącznie dla krajów trzecich powinno być przedmiotem nadzwyczaj ostrożnej wykładni. Fakt, że KTZ nie stanowią państw w sensie ścisłym i że są objęte regulacją wyraźnie chronioną przez traktat, usprawiedliwia w mojej ocenie brak zastosowania do tych terytoriów wyjątku zawartego w art. 64 ust. 1 TFUE.

67. Wniosek ten jest wreszcie najbardziej spójny z systematyką traktatu, gdyż w rezultacie umiejscawia KTZ w sytuacji prawnej, którą przyznaje im część czwarta TFUE: terytoriów podległych systemowi, który pozwala na uczynienie wyjątków od przepisów ogólnych traktatu, ale który w przypadku milczenia prawodawcy może zostać podporządkowany tym przepisom ogólnym, zwłaszcza wówczas, gdy odnoszą się one do krajów trzecich. Z uwagi na powyższe można stwierdzić, że art. 64 ust. 1 TFUE nie pozwala na zrównanie KTZ z krajami trzecimi, ponieważ – wręcz przeciwnie – chodzi tu o przepis o zakresie ograniczonym do ściśle określonej problematyki koniunkturalnej, którego rozciągnięcie na KTZ sprzeciwiałoby się celom, do których zmierzają traktaty, wyposażając te terytoria w szczególny polityczny, ekonomiczny i społeczny związek z Unią.

68. W konsekwencji i w odpowiedzi na argumenty podniesione przez Komisję uważam, że art. 64 ust. 1 TFUE nie ma zastosowania do środka takiego jak przewidziany w art. 990 E CGI, nałożonego na osobę prawną, której siedziba faktycznego zarządu znajduje się na Brytyjskich Wyspach Dziewiczych.

C — *Naruszenie art. 63 TFUE*

69. Po wyjaśnieniu uprzednich wątpliwości pozostaje do przeanalizowania, czy sporny środek francuski jest zgodny z przewidzianą w art. 63 TFUE swobodą przepływu kapitału. W przypadku odpowiedzi przeczącej należałoby następnie stwierdzić, czy zastosowanie ma jedno z usprawiedliwień ujętych w art. 65 TFUE.

1. W przedmiocie istnienia ograniczenia swobodnego przepływu kapitału

70. Już w wyroku wydanym w sprawie ELISA [36] Trybunał miał okazję do wyrażenia

36 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie ELISA.

poglądu, czy art. 990 E CGI narusza art. 63 ust. 1 TFUE, choć dotyczyły to sprawy, w której osoba prawna podlegająca obowiązkowi podatkowemu miała siedzibę swojego faktycznego zarządu w Luksemburgu. Sprawa ELISA dotyczyła zgodności z prawem podatku francuskiego w kontekście przepływów kapitału pomiędzy państwami członkowskimi. Podobnie jak w niniejszej sprawie Republika Francuska argumentowała, że przesłanka istnienia konwencji o wzajemnej pomocy administracyjnej dla zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania lub istnienia traktatu gwarantującego równość pomiędzy podatnikami była wymogiem proporcjonalnym i nie stanowiła przeszkody dla swobodnego przepływu kapitału.

71. Trybunał nie zaakceptował argumentu Republiki Francuskiej i uznał, że wcześniej cytowany warunek, w przypadku gdy wymaga dwustronnej decyzji państw członkowskich, jest de facto równoznaczny z systemem wyłączającym w sposób trwały zwolnienie ze spornego podatku dla osób prawnych mających siedzibę faktycznego zarządu w innym państwie członkowskim niż Francja. W związku z tym w ocenie Trybunału sporna regulacja „stanowi[ła] dla tychże osób prawnych ograniczenie swobodnego przepływu kapitału, które co do zasady jest zakazane przez [traktat]” [37].

72. Pomimo jasności, z jaką wyrok w sprawie ELISA rozstrzygnął kwestię ograniczenia, pozostaje jeszcze do rozstrzygnięcia, czy rozwiązanie to jest możliwe do rozszerzenia na przypadek, w którym siedziba faktycznego zarządu osoby prawnej znajduje się nie w państwie członkowskim, lecz w państwie trzecimi lub na terytorium odrębnym od Unii. Odpowiedź na to pytanie wynika, przynajmniej częściowo, z wyroku w sprawie A [38].

73. We wskazanej sprawie zwrócono się do Trybunału z pytaniem, czy pojęcie ograniczenia przepływu kapitału, do którego odnosi się art. 63 ust. 1 TFUE, powinno posiadać ten sam zakres w stosunkach pomiędzy państwami członkowskimi a państwami trzecimi co w stosunkach pomiędzy państwami członkowskimi. W przeciwieństwie do stanowisk różnych rządów, które uczestniczyły we wskazanej sprawie, Trybunał doszedł do wniosku, że pojęcie ograniczenia jest co do zasady takie samo, chociaż podkreślił, iż należy mieć na uwadze, że traktat przewidział szczególne odstępstwa dla przepływów pochodzących z krajów trzecich lub skierowanych do nich [39], podobnie jak znajdujące zastosowanie ramy prawne są siłą rzeczy inne od tych istniejących pomiędzy państwami członkowskimi, będących wynikiem ich uczestnictwa w procesie europejskiej integracji gospodarczej [40]. Potwierdzając tendencję zapoczątkowaną już w wyroku w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation [41], Trybunał uznał w ten sposób za obowiązującą wykładnię, która

37 — Ibidem, pkt 78.

38 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie A.

39 — Zobacz art. 64 ust. 1 TFUE, art. 66 TFUE i art. 75 akapity pierwszy i drugi TFUE.

40 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie A, pkt 35–38.

41 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 171.

pozwala na zastosowanie, chociaż z pewnymi zmianami, jego orzecznictwa w dziedzinie kapitału w sytuacjach zaistniałych między państwami członkowskimi [42].

74. Jednak pomimo że wyroki w sprawach A i Test Claimants in the FII Group Litigation odnoszą się do środków podatkowych, które dotykały dywidend otrzymanych od spółek mających siedziby w innym państwie członkowskim, ostatnio potwierdzono ten sam punkt widzenia właśnie wobec art. 990 E CGI, ponownie stanowiącego przedmiot sporu. W sprawie Établissements Rimbaud [43] Trybunał miał wreszcie możliwość dokonania oceny, czy przepis ten stanowi ograniczenie wówczas, gdy siedziba efektywnego zarządu osoby prawnej znajduje się w kraju trzecim, konkretnie w państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego. Oczywiście, że w takich okolicznościach odnośny kontekst prawny formalnie uległ zmianie, gdyż zastosowanie znalazł nie art. 63 ust. 1 TFUE, lecz art. 40 porozumienia EOG. Jednakże przepis ten powiela treść art. 63 ust. 1 TFUE, w związku z czym rozwinięte już orzecznictwo dotyczące interpretacji tego drugiego przepisu stosuje się zasadniczo do art. 40 porozumienia EOG celem zapewnienia możliwie jednolitej wykładni tego porozumienia [44]. W tych okolicznościach Trybunał doszedł do wniosku, że regulacja taka jak francuska, oceniona w kontekście EOG, czyni inwestycję w nieruchomości we Francji mniej atrakcyjną dla spółek niebędących rezydentami, mających siedzibę w Liechtensteinie [45].

75. Jak zostało wskazane powyżej, stowarzyszenie pomiędzy KTZ i państwami trzecimi kształtuje się z uwzględnieniem szczególnego statusu tych pierwszych jako terytoriów utrzymujących ścisłe związki z Unią. Oznacza to, że skoro do niniejszej sprawy nie można w sposób automatyczny stosować orzecznictwa w sprawie A lub Test Claimants in the FII Group Litigation, to nie można także kategorycznie stwierdzić, że mamy do czynienia z przypadkiem takim jak w sprawie ELISA czy Établissements Rimbaud. Przeciwnie, z faktu, że siedziba faktycznego zarządu osoby prawnej obciążonej francuskim podatkiem znajduje się na Brytyjskich Wyspach Dziewiczych, wynika, że dokonując wykładni art. 63 ust. 1 TFUE, należy mieć na uwadze specyfikę tego terytorium. Moje uprzednie uwagi

42 — Rzecznik generalny Y. Bot w opinii przedstawionej w ww. sprawie A wyraża to klarownie w taki sposób: „Traktat nie precyzuje motywów, dla których zakres stosowania niniejszej swobody został rozszerzony na państwa trzecie. Zgodnie przyznano, że takie rozszerzenie ma być dostosowane do rozwoju polityki pieniężnej Wspólnoty. Jednakże gdyby państwa członkowskie chciały, żeby ta różnica co do celu przekładała się na zakres liberalizacji w odniesieniu do ich stosunków z państwami trzecimi, powinny były one, logicznie rozumując, określić zasadę swobody przepływu we Wspólnocie i na poziomie pozawspólnotowym w różny sposób, co miało przecież miejsce wcześniej. Fakt, że pomimo tej różnicy co do celu zdecydowały się one ustanowić tę swobodę przepływu w identycznym brzmieniu i w tym samym artykule traktatu, można wyjaśnić moim zdaniem jedynie zamiarem przyznania jej takiego samego zakresu w obydwu przypadkach" (pkt 77).

43 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Établissements Rimbaud.

44 — Zobacz wyroki: z dnia 23 września 2003 r. w sprawie C-452/01 Ospelt i Schlössle Weissenberg, Rec. s. I-9743, pkt 29; z dnia 1 kwietnia 2004 r. w sprawie C-286/02 Bellio F.lli, Rec. s. I-3465, pkt 34; z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-471/04 Keller Holding, Zb.Orz. s. I-2107, pkt 48; z dnia 23 października 2008 r. w sprawie C-157/07 Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, Zb.Orz. s. I-8061, pkt 24; z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawie C-521/07 Komisja przeciwko Niderlandom, Zb.Orz. s. I-4873, pkt 15; z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-540/07 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz. s. I-10983, pkt 65.

45 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Établissements Rimbaud, pkt 25–29.

powinny ułatwić udzielenie odpowiedzi na to pytanie.

76. Jak już zostało wskazane w pkt 31–39 niniejszej opinii, art. 63 ust. 1 TFUE znajdzie zastosowanie do KTZ. Wychodząc z tego założenia, należy podkreślić, tak jak to uczynił Trybunał w sprawach A i Test Claimants in the FII Group Litigation, że przepływ kapitału do lub z Brytyjskich Wysp Dziewiczych odbywa się w innym kontekście prawnym niż przepływ wewnątrz Unii [46]. Jednak o ile ta różnica ram prawnych może mieć decydujący wpływ przy dokonywaniu oceny uzasadnienia kwestionowanego środka, nic nie stoi na przeszkodzie, by Trybunał stwierdził bezpośrednio istnienie ograniczenia w rozumieniu art. 63 ust. 1 TFUE.

77. W tym sensie zarówno wyrok w sprawie ELISA, jak i wyrok w sprawie Établissments Rimbaud zawierają pewne użyteczne wskazówki, gdyż obydwa skupiają się na tym samym zakwestionowanym w niniejszej sprawie przepisie. We wskazanych sprawach Trybunał nie miał wątpliwości, stwierdzając, że system taki jak przewidziany w art. 990 E CGI, w zakresie, w jakim pociąga za sobą de facto regulację wyłączającą w sposób trwały zwolnienie ze spornego podatku dla osób prawnych niemających siedziby zarządu we Francji – stanowi ograniczenie zasady swobodnego przepływu kapitału [47]. Nie widzę żadnego powodu, dla którego w okolicznościach takich jak niniejsze, gdy potwierdzono zastosowanie art. 63 ust. 1 TFUE, odpowiedź miałaby być odmienna, gdy siedzibą efektywnego zarządu jest KTZ.

78. Z powyższego wynika zatem, że przepis taki jak art. 990 E CGI, w zakresie, w jakim uzależnia zwolnienie osób prawnych niemających siedziby zarządu we Francji od poddania ich – w odróżnieniu od innych podatników – dodatkowej przesłance polegającej na istnieniu konwencji zawartej pomiędzy Republiką Francuską a – w tym przypadku – KTZ, stanowi ograniczenie co do zasady zakazane przez art. 63 ust. 1 TFUE.

2. W przedmiocie uzasadnienia ograniczenia

79. W tym należy na wstępie zauważyć, że art. 65 ust. 1 i 2 TFUE zawiera jeden z wariantów uzasadnień przewidzianych w prawie

46 — Wyżej wymienione wyroki: w sprawie A, pkt 36, 37; w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 170, 171.

47 — Wyżej wymienione wyroki: w sprawie ELISA, pkt 75–78; w sprawie Établissements Rimbaud, pkt 25–29.

pierwotnym dla swobód przepływu. Wskazany przepis zawiera bowiem trzy wyjątki ogólne, a następnie ich ograniczenie, przy czym w efekcie zakres możliwych działań państw członkowskich zostaje jednak poszerzony. W ten sposób art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE przewiduje uzasadnienie dla przepisów podatkowych, które czynią rozróżnienie między sytuacjami obiektywnie nieporównywalnymi, ust. 1 lit. b) tego artykułu zawiera uzasadnienie ogólne oparte między innymi na względach związanych z porządkiem publicznym, a art. 65 ust. 2 wskazuje na szczególny przypadek ograniczeń, które dotyczą swobody przedsiębiorczości.

80. Rozpocznę od analizy pierwszego z uzasadnień, które nie jest niczym innym jak uzasadnieniem zawartym w art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE. Jak wiadomo, odnosi się ono wyłącznie do krajowych przepisów „prawa podatkowego" wprowadzających odmienne traktowanie i zostało rozwinięte w orzecznictwie Trybunału jeszcze przed wejściem w życie art. 65 TFUE. Jak Trybunał stwierdził w wyroku w sprawie Verkooijen [48], przed wejściem w życie art. 65 TFUE (dawniej art. 73 D WE) orzecznictwo uznało – w szczególności począwszy od wyroku w sprawie Schumacker [49] – że krajowe przepisy podatkowe, które ustanawiają określone rozróżnienia oparte głównie o kryterium miejsca zamieszkania podatników, mogą być uznane za zgodne z prawem unijnym, o ile mają zastosowanie do sytuacji obiektywnie nieporównywalnych. W związku z tym, pomimo że obecnie Trybunał stosuje art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE, czyni to, uwzględniając swoje wcześniejsze orzecznictwo i stosując podwójny test.

81. W pierwszej fazie analizuje się, czy przepis lub decyzja krajowa dotyczy sytuacji obiektywnie porównywalnych. Gdy dochodzi się do wniosku, że tak nie jest, należy uznać zgodność środka z prawem [50]. Natomiast w przeciwnym razie należy przystąpić do kolejnej analizy: po stwierdzeniu, że sytuacje są porównywalne, Trybunał ocenia, czy istnieją nadrzędne względy interesu ogólnego, które w świetle zasady proporcjonalności usprawiedliwiają dany środek [51]. W tej drugiej fazie można przywołać na przykład powody dotyczące spójności systemu podatkowego [52] lub skuteczności zwalczania oszustw podatkowych [53].

82. Jak wynika z niniejszej sprawy, kwestionowany w niej podatek francuski zawiera

48 — Wyrok z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98, Rec. s. I-4071, pkt 43.

49 — Wyrok z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93, Rec. s. I-225.

50 — Zobacz wyroki: z dnia 8 września 2005 r. w sprawie C-512/03 Blanckaert, Zb.Orz. s. I-7685, pkt 39; z dnia 20 maja 2008 r. w sprawie C-194/06 Orange European Smallcap Fund, Zb.Orz. s. I-3747, pkt 65.

51 — Zobacz ww. wyrok w sprawie Verkooijen, pkt 56–61; wyrok z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz s. I-7477.

52 — Wyrok z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-242/03 Weidert i Paulus, Zb.Orz. s. I-7379, pkt 17.

53 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer, pkt 47.

jednolity system opodatkowania, w ramach którego przesłanką powstania zobowiązania podatkowego jest okoliczność, że nieruchomość stanowi własność osoby prawnej. W związku z tym, biorąc pod uwagę ogólną przesłankę zobowiązania podatkowego, osoby prawne mające siedzibę rzeczywistego zarządu we Francji oraz osoby prawne mające tę siedzibę poza Francją znajdują się w takim samym położeniu, jeśli chodzi o kwestię opodatkowania nieruchomości [54]. Jeśli odmienne traktowanie tkwi w korzyści dotyczącej podatku, mamy do czynienia z sytuacją porównywalną, która wprowadza dyskryminację niezgodną z treścią art. 65 ust. 1 a) TFUE.

83. Pozostaje teraz określić, czy odmienne traktowanie odpowiada jednemu z nadrzędnych względów interesu ogólnego, a konkretnie – jak podniosły uczestniczące w postępowaniu państwa członkowskie – względowi skuteczności zwalczania oszustw podatkowych.

84. W wyroku w sprawie ELISA, po przypomnieniu, że orzecznictwo dopuszcza takie usprawiedliwienie jedynie wówczas, gdy dotyczy ono całkowicie sztucznych konstrukcji, których jedynym celem jest obejście ustawy podatkowej [55], Trybunał wyróżnił dwa elementy, by dojść do wniosku, że art. 990 E CGI, stosowany do przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi, nie może być uznany na tej podstawie za usprawiedliwiony. W pierwszej kolejności Trybunał uwypuklił fakt, że dyrektywa 77/799/EWG [56] dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich i pośrednich przewiduje ogólne ramy współpracy i wymiany informacji umożliwiające organom administracji zwalczanie oszustw podatkowych w kontekstach transgranicznych [57]. Następnie, po wskazaniu, że art. 8 ust. 1 dyrektywy 77/799 przewiduje wyjątek od zobowiązania do współpracy, które znalazło zastosowanie do okoliczności faktycznych w sprawie ELISA, Trybunał powtórzył utrwalone orzecznictwo, w świetle którego nic nie stoi na przeszkodzie – nawet jeśli stwierdzone zostanie zastosowanie wskazanego przepisu – aby dane organy podatkowe zażądały od podatnika takich dowodów, jakie uznają za konieczne dla prawidłowego ustalenia podatków, a w razie potrzeby, aby odmówiły objętego wnioskiem zwolnienia, jeżeli dowody te nie zostaną dostarczone [58].

85. Opierając się na tej podstawie, w wyroku w sprawie ELISA Trybunał uznał niezgodność art. 990 E CGI i stwierdził brak wystąpienia nadrzędnych względów interesu ogólnego związanych ze zwalczaniem

54 — Zobacz podobnie opinię rzecznika generalnego J. Mazáka przedstawioną w ww. sprawie ELISA, pkt 87–91, odnoszącą się wyraźnie do ww. wyroku w sprawie Manninen, pkt 36.

55 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie ELISA, pkt 91, odsyłający także do wyroków: z dnia 26 września 2000 r. w sprawie C-478/98 Komisja przeciwko Belgii, Rec. s. I-7587, pkt 45; z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie C-334/02 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-2229, pkt 27; a także z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. s. I-7995, pkt 50.

56 — Dyrektywa Rady z dnia 19 grudnia 1977 r. (Dz.U. L 336, s. 15).

57 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie ELISA, pkt 92–94.

58 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie ELISA, pkt 95, 96, odsyłający także do wyroku z dnia 30 stycznia 2007 r. w sprawie C-150/04 Komisja przeciwko Danii, Zb.Orz. s. I-1163, pkt 54. Jednak rozwój tego ujęcia w orzecznictwie Trybunału został zapoczątkowany wyrokiem z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. s. I-249, pkt 20.

oszustw podatkowych [59]. Pomimo że Trybunał przyznał, iż francuskie organy podatkowe napotkały trudności w uzyskaniu wszystkich odpowiednich informacji służących do rozliczenia lub ewentualnej kontroli, problemem systemu francuskiego był jego automatyzm, który nie zezwalał danym spółkom na dostarczenie jakiegokolwiek dowodu celem wykazania tożsamości ich udziałowców ani innych informacji uznawanych przez organy francuskie za niezbędne. Zwolnienie o takim charakterze, które w żadnym przypadku nie zezwala podatnikowi na współpracę z organami i które ustanawia w ten sposób niemożliwe do obalenia domniemanie oszustwa, było zdaniem Trybunału nieproporcjonalne i w konsekwencji naruszyło traktaty [60].

86. W niniejszej sprawie ramy prawne ulegają pewnej istotnej zmianie, bowiem siedziba rzeczywistego zarządu opodatkowanej osoby prawnej znajduje się w KTZ, a konkretnie na Brytyjskich Wyspach Dziewiczych, gdzie unijne prawo pochodne nie ma zastosowania, chyba że zostało to ustanowione w sposób wyraźny. Jak zostało wskazane powyżej, stosowanie prawa unijnego do KTZ powinno odbywać się w drodze analizy każdego konkretnego przypadku, gdy stosowane normy stanowią część prawa pierwotnego. Natomiast prawo wtórne powinno stanowić wyraźnie, czy ma zastosowanie do jednego lub kilku KTZ w celu rozszerzenia swoich skutków na te terytoria.

87. Sytuacja taka nie ma miejsca w przypadku dyrektywy 77/799, jeżeli chodzi o Brytyjskie Wyspy Dziewicze. Jak zostało wskazane przez Komisję i przez kilka państw członkowskich, które przedstawiły uwagi na piśmie w tym postępowaniu, wskazana dyrektywa nie ma zastosowania w niniejszym kontekście, w którym państwo członkowskie – Republika Francuska – żąda współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków od KTZ, w tym przypadku od Brytyjskich Wysp Dziewiczych. Jednocześnie miałem okazję zadać przedstawicielowi Zjednoczonego Królestwa pytanie, czy istnieje lub istniało w czasie właściwym dla niniejszej sprawy porozumienie lub konwencja o współpracy pomiędzy Zjednoczonym Królestwem a Brytyjskimi Wyspami Dziewiczymi w dziedzinie podatków. Odpowiedź była przecząca. W konsekwencji chodzi o KTZ podporządkowane własnym ramom regulacji oraz takie, w przypadku którego brak jest instrumentów współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków nawet z państwem członkowskim, z którym terytorium to utrzymuje szczególne związki.

88. W tym względzie wskazówki dotyczące szczególnego statusu Brytyjskich Wysp Dziewiczych można odnaleźć w orzecznictwie dotyczącym zewnętrznego aspektu swobodnego przepływu kapitału. Wydaje mi się odpowiednie ponowne przytoczenie wyroku w sprawie A, w którym to wyroku Trybunał uwydatnił w przypadku odnoszącym się do państwa trzeciego znaczenie, jakie ma europejska harmonizacja w dziedzinie

59 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie ELISA, pkt 100, 101.
60 — Ibidem, pkt 97–99.

rachunkowości spółek [61]. Fakt, że spółki mające siedzibę w państwach Unii podlegają wspólnemu systemowi w dziedzinie rachunkowości, oferuje podatnikowi, jak to ujął Trybunał, „możliwość przedstawienia wiarygodnych i możliwych do skontrolowania danych dotyczących struktury lub działalności danej spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim" [62]. Tego rodzaju gwarancji nie oferuje się natomiast podatnikowi „w odniesieniu do spółki mającej siedzibę w państwie trzecim, które nie ma obowiązku stosowania przepisów wspólnotowych" [63]. Ponieważ ów brak harmonizacji w dziedzinie rachunkowości może mieć miejsce w przypadku dotyczącym Brytyjskich Wysp Dziewiczych, uważam, że rozwiązanie zawarte w wyroku w sprawie ELISA, w ramach którego zarzucono władzom francuskim uniemożliwienie podatnikowi przedłożenia informacji podatkowych, wymaga w niniejszej sprawie modyfikacji.

89. W związku z powyższymi rozważaniami jest oczywiste, że państwo członkowskie takie jak Republika Francuska nie może czerpać korzyści na podstawie dyrektywy 77/799 i że w sytuacji takiej jak w niniejszej sprawie, w przypadku gdyby dopuszczalne było przedstawienie dowodów przez podatnika, państwo to również nie uzyskałoby w sposób konieczny zharmonizowanych informacji w dziedzinie rachunkowości, gdy podlegająca podatkowi osoba prawna ma siedzibę swojego faktycznego zarządu na Brytyjskich Wyspach Dziewiczych. Jeżeli taki jest kontekst prawny, w jakim zachodzi spór pomiędzy Prunus a francuskimi organami podatkowymi, z orzecznictwa Trybunału wynika, że Republika Francuska może się powołać na nadrzędny wzgląd interesu ogólnego oparty na zwalczaniu oszustw podatkowych.

90. Ponadto wydaje się, że do takiego rozwiązania Trybunał doszedł ostatnio, rozstrzygając wątpliwości, które wzbudzał cytowany wiele razy art. 990 E CGI w sporze, w którym aspekt zagraniczny dotyczył Liechtensteinu. W wymienionej wyżej sprawie Établissements Rimbaud Trybunał zadbał o odróżnienie tego przypadku od przypadku powstałego w sprawie ELISA, podkreślając wielokrotnie różnicę między ramami prawnymi jednej i drugiej sprawy [64]. W sprawie Établissements Rimbaud stwierdzono ponadto, że dyrektywy w dziedzinie rachunkowości spółek mają zastosowanie do Liechtensteinu na mocy załącznika XXII do porozumienia EOG [65], i nawet w tym przypadku Trybunał uznał, że możliwe jest powołanie się na nadrzędny względu interesu ogólnego oparty na zwalczaniu oszustw podatkowych. Z wyroku wydaje się wynikać, że kluczowym elementem dogłębnej analizy był brak możliwości zastosowania dyrektywy

61 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie A, pkt 62. Analogiczne stanowisko przyjął rzecznik generalny Y. Bot w pkt 141–143 opinii przedstawionej w tej sprawie.

62 — Ibidem.

63 — Ibidem.

64 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Établissements Rimbaud, pkt 46.

65 — Ibidem, pkt 42.

77/799 w kontekście EOG, a nie harmonizacja w dziedzinie rachunkowości [66].

91. W niniejszej sprawie dochodzi do zbiegu obydwu czynników: nie znajduje bezpośredniego zastosowania dyrektywa 77/799, nic również nie wskazuje na to, by istniała harmonizacja w dziedzinie rachunkowości spółek. Organy francuskie nie tylko nie mogą skorzystać z przewidzianych w owej dyrektywie mechanizmów współpracy, ale też, w przypadku gdyby dopuściły przedstawienie dowodów z dokumentów przedstawionych przez podatnika, natkną się na trudności związane ze sprawdzeniem ich autentyczności i legalności. W braku instrumentów współpracy takich jak istniejące pomiędzy państwami członkowskimi racjonalne jest, by dopuścić, aby Republika Francuska uzależniła zwolnienie od podatku od istnienia konwencji o wzajemnej pomocy administracyjnej w celu zwalczania oszustw podatkowych lub istnienia traktatu zawierającego zasadę niedyskryminacji między podatnikami.

92. W konsekwencji w odpowiedzi na pytanie przedstawione przez tribunal de grande instance de Paris uważam, że art. 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie takim przepisom prawnym jak art. 990 D i nast. CGI, które przyznają osobom prawnym, których miejsce faktycznego zarządu znajduje się we Francji lub od dnia 1 stycznia 2008 r. w państwie członkowskim Unii Europejskiej, uprawnienie do zwolnienia ze spornego podatku i które uzależniają to uprawnienie w przypadku osób prawnych, których miejsce faktycznego zarządu znajduje się na terytorium państwa trzeciego, od istnienia konwencji o pomocy administracyjnej zawartej między Republiką Francuską a tym państwem w celu zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania albo od okoliczności, że na mocy umowy międzynarodowej zawierającej postanowienie zakazujące dyskryminacji ze względu na przynależność państwową na te osoby prawne nie można nałożyć wyższego podatku niż podatek, któremu podlegają osoby prawne mające miejsce faktycznego zarządu we Francji.

93. Stwierdziwszy, że uzasadnienie zawarte w art. 65 ust. 1 lit a) TFUE ma w niniejszej sprawie zastosowanie oraz że przedstawione powyżej argumenty są wystarczające do udzielenia użytecznej odpowiedzi na pierwsze pytanie prejudycjalne, nie dostrzegam potrzeby kontynuowania analizy pozostałych wyjątków przewidzianych w tym przepisie.

V — W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

94. W drugim pytaniu prejudycjalnym tribunal de grande instance de Paris zmierza do ustalenia, czy przepis taki jak art. 990 F CGI – który umożliwia organom podatkowym

66 — Zobacz także, odnośnie swobodnego przepływu kapitału pomiędzy Republiką Włoską a Norwegią, Islandią i Lichtensteinem, ww. w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 66–73.

pociągnięcie do solidarnej odpowiedzialności z tytułu zapłaty podatku przewidzianego w art. 990 D i nast. CGI każdej osoby prawnej występującej między dłużnikiem bądź dłużnikami podatku a nieruchomościami lub prawami do nieruchomości – jest zgodny z art. 63 i nast. TFUE.

95. Odpowiedź na to pytanie wynika z rozwiązania zaproponowanego odnośnie pierwszego pytania prejudycjalnego. Jeżeli zatem państwo członkowskie może wprowadzić ograniczenia swobodnego przepływu kapitału tego rodzaju jak przeanalizowane w niniejszej sprawie i uczyni to w zgodzie z traktatami, nic nie stoi na przeszkodzie, aby porządek prawny tego państwa przewidywał systemy odpowiedzialności solidarnej w celu wystąpienia z żądaniem zapłaty podatku. Tego rodzaju system, o ile jest ukształtowany w formie proporcjonalnej, niedyskryminującej i jest skierowany na osiągnięcie zgodnego z prawem celu interesu ogólnego, nie sprzeciwia się co do zasady przepisowi art. 63 ust. 1 TFUE.

96. System odpowiedzialności solidarnej w dziedzinie podatków bezpośrednich, którego celem jest zapewnienie zapłaty podatku i w konsekwencji zwalczanie oszustw, został w istocie dopuszczony przez samego prawodawcę Unii. Jak wiadomo, art. 22 ust. 7 dyrektywy 77/388/EWG [67] wymaga od państw członkowskich podjęcia „koniecznych środków, aby osoby, które […] uważane są za zobowiązane do zapłaty podatku zamiast podatnika mającego przedsiębiorstwo w innym kraju lub które są solidarnie związane do zapłaty, wypełniły wyżej wymienione obowiązki związane z deklaracją i płatnościami". Dlatego mechanizm odpowiedzialności solidarnej, w sytuacji gdy stanowi on instrument, który umożliwia państwom członkowskim pobór podatku, niekoniecznie ustanawia ograniczenie dla swobodnego przepływu kapitału.

97. Wniosek ten uzyskuje dodatkowe poparcie w przypadku, gdy system odpowiedzialności ma zastosowanie w sposób niedyskryminujący do sytuacji, w których nie istnieje związek z prawem unijnym. W związku z tym, jeżeli francuskie przepisy przewidują w sytuacjach czysto krajowych zasadę solidarnej odpowiedzialności podatkowej, nie ma dostatecznych powodów, by w sprawie takiej jak niniejsza stwierdzić istnienie ograniczenia. Ustalenie tej okoliczności należy do sądu krajowego.

98. To samo można stwierdzić w świetle zasady proporcjonalności. Przepis, który wprowadza zasadę odpowiedzialności solidarnej w dziedzinie podatków – jako instrument zwalczania oszustw podatkowych – jest adekwatny i konieczny do osiągnięcia tych celów. Jeżeli regulacja francuska gwarantuje tożsamość osobową zobowiązanych spółek w taki sposób, że odpowiedzialność może zostać skierowana do grupy jako jednostki, to nie można stwierdzić wystarczająco poważnego naruszenia, by uznać środek za nieproporcjonalny. W takich okolicznościach także

67 — Szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1).

do sądu krajowego należy wyjaśnienie, czy francuskie prawo podatkowe gwarantuje, że zobowiązanie podatkowe jest przypisane solidarnie wyłącznie do tych osób prawnych, które mogą stanowić jednostkę.

99. W konsekwencji proponuję Trybunałowi, aby na pytanie drugie odpowiedział, że art. 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż nie stoi on na przeszkodzie takiemu przepisowi prawnemu jak art. 990 F CGI, który umożliwia organom podatkowym pociągnięcie do solidarnej odpowiedzialności z tytułu zapłaty podatku przewidzianego w art. 990 D i nast. CGI każdej osoby prawnej występującej między dłużnikiem bądź dłużnikami podatku a nieruchomościami lub prawami do nieruchomości, o ile przepis ten jest stosowany w sposób proporcjonalny i niedyskryminujący.

VI — Wnioski

100. Mając na uwadze powyższe rozważania, proponuję Trybunałowi, by na pytania zadane przez tribunal de grande instance de Paris odpowiedział w następujący sposób:

1. Artykuł 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie takim przepisom prawnym jak art. 990 D i nast. code général des impôts, które przyznają osobom prawnym, których miejsce faktycznego zarządu znajduje się we Francji lub od dnia 1 stycznia 2008 r. w państwie członkowskim Unii Europejskiej, uprawnienie do zwolnienia ze spornego podatku i które uzależniają to uprawnienie w przypadku osób prawnych, których miejsce faktycznego zarządu znajduje się na terytorium państwa trzeciego, od istnienia konwencji o pomocy administracyjnej zawartej między Republiką Francuską a tym państwem w celu zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania albo od okoliczności, że na mocy umowy międzynarodowej zawierającej postanowienie zakazujące

dyskryminacji ze względu na przynależność państwową na te osoby prawne nie można nałożyć wyższego podatku niż podatek, któremu podlegają osoby prawne mające miejsce faktycznego zarządu we Francji.

2. Artykuł 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie takiemu przepisowi prawnemu jak art. 990 F code général des impôts, który umożliwia organom podatkowym pociągnięcie do solidarnej odpowiedzialności z tytułu zapłaty podatku przewidzianego w art. 990 D i nast. code général des impôts każdej osoby prawnej występującej między dłużnikiem bądź dłużnikami podatku a nieruchomościami lub prawami do nieruchomości, o ile przepis ten jest stosowany w sposób proporcjonalny i niedyskryminujący.