# SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA PEDRA CRUZA VILLALÒNA, predstavljeni 9. decembra 2010[1]

## Stvarno kazalo

I – Pravni okvir ..... I - 3324

A – Pravni okvir Unije ..... I - 3324

B – Nacionalni pravni okvir ..... I - 3328

II – Dejstva ..... I - 3329

III – Postopek na Sodišču in vprašanji za predhodno odločanje ..... I - 3330

IV – Prvo vprašanje za predhodno odločanje ..... I - 3330

A – Uvodne ugotovitve ..... I - 3331

1. Prosti pretok kapitala in njegovo zunanje področje uporabe ..... I - 3331

2. ČDO in njihov pravni status v pravu Unije ..... I - 3332

3. Povzetek ..... I - 3337

B – Uporaba člena 63 PDEU v zvezi s ČDO ..... I - 3337

1. Uporaba prostega pretoka kapitala ali svobode ustanavljanja ..... I - 3337

2. Neuporaba člena 63(1) PDEU zaradi sklepov 91/482 in 2001/822 ..... I - 3339

1 – Jezik izvirnika: španščina.

3. Neuporaba člena 63 PDEU zaradi klavzule o zamrznitvi iz člena 64(1) PDEU ..... I - 3342

C – Kršitev člena 63 PDEU ..... I - 3345

1. Obstoj omejitve prostega pretoka kapitala ..... I - 3345

2. Utemeljitev omejitve ..... I - 3348

V – Drugo vprašanje za predhodno odločanje ..... I - 3353

VI – Sklepni predlogi ..... I - 3355

1. Tribunal de grande instance de Paris je predložilo dve vprašanji za predhodno odločanje v zvezi s tem, ali je francoska davčna zakonodaja, ki pri oprostitvi davka na nepremičnine pravnih oseb različno obravnava davčne zavezance glede na to, ali imajo ti dejanski sedež uprave v državi članici ali v tretji državi, skladna s pogodbami. Poleg tega je posebnost obravnavane zadeve ta, da ima obravnavana družba dejanski sedež uprave na Britanskih Deviških otokih, ki, kot vemo, niso tretja država, temveč čezmorsko ozemlje, za katero veljajo posebna pravila iz člena 198 in naslednjih PDEU.

2. Zato mora Sodišče pravila o prostem pretoku kapitala razlagati ob upoštevanju posebnosti ureditve za „čezmorske države in ozemlja“ (v nadaljevanju: ČDO), zlasti kadar se države članice pri zagovarjanju zakonitosti omejevanja te svobode sklicujejo na boj proti davčni utaji.

3. Vprašanje je predloženo v okoliščinah, ki jih Sodišče že pozna, saj je pred kratkim imelo priložnost, da v zadevah ELISA in Établissements Rimbaud[2] odloča o zakonodaji, obravnavani v tem primeru, čeprav se je uporabljala

2 – Sodbi z dne 11. oktobra 2007 (C-451/05, ZOdl., str. I-8251) in z dne 28. oktobra 2010 (C-72/09, ZOdl., str. I-10659).

za omejitve, ki so se nanašale na druge države članice oziroma države Evropskega gospodarskega prostora. Nazadnje bo ta zadeva Sodišču omogočila, da z obravnavo posebnih problemov v zvezi s ČDO dopolni svojo sodno prakso.

**I – Pravni okvir**

A – *Pravni okvir Unije*

4. V členih od 63 PDEU do 65 PDEU je prosti pretok kapitala opredeljen tako:

„*Člen 63*

1. V okviru določb tega poglavja so prepovedane vse omejitve pretoka kapitala med državami članicami ter med državami članicami in tretjimi državami.

2. V okviru določb tega poglavja so prepovedane vse omejitve plačil med državami članicami ter med državami članicami in tretjimi državami.

*Člen 64*

1. Določbe člena 63 ne posegajo v uporabo tistih omejitev za tretje države, ki veljajo po notranjem pravu ali pravu Unije na dan 31. decembra 1993 in so bile sprejete glede pretoka kapitala v tretje države ali iz njih, nanašajo pa se na neposredne naložbe, tudi naložbe v nepremičnine, ustanavljanje, opravljanje finančnih storitev ali na sprejem vrednostnih papirjev na trge kapitala. Glede omejitev, ki veljajo v nacionalnem pravu v Estoniji in na Madžarskem, je ustrezni datum 31. december 1999.

[…]

*Člen 65*

1. Določbe člena 63 ne posegajo v pravice držav članic, da:

a) uporabljajo ustrezne predpise svojega davčnega prava, v katerih so različno obravnavani davčni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na prebivališče ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital;

b) sprejmejo vse potrebne ukrepe za preprečevanje kršitev nacionalnih zakonov in drugih predpisov, zlasti na področju

obdavčitve in bonitetnega nadzora finančnih institucij, ali določijo postopke za prijavo pretoka kapitala za namene upravnih ali statističnih informacij ali sprejmejo ukrepe, ki so upravičeni zaradi javnega reda ali javne varnosti.

[…]

3. Ukrepi in postopki iz odstavkov 1 in 2 ne smejo biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala in plačil iz člena 63.

4. Če ni ukrepov v skladu s členom 64(3), lahko Komisija ali, če v treh mesecih od zahteve zadevne države članice Komisija ni sprejela sklepa, Svet sprejme sklep, s katerim potrdi, da se omejevalni davčni ukrepi, ki jih sprejme država članica glede ene ali več tretjih držav, štejejo za združljive s Pogodbama, kolikor so utemeljeni z enim od ciljev Unije in so združljivi s pravilnim delovanjem notranjega trga. Na prošnjo države članice Svet odloča soglasno.“

5. Ureditev v zvezi s ČDO je določena v četrtem delu PDEU. Za namene obravnavane zadeve je treba navesti zlasti te določbe:

*„Člen 198*

Države članice soglašajo, da se Uniji pridružijo neevropske države in ozemlja, ki imajo posebne odnose z Dansko, Francijo, Nizozemsko in Združenim kraljestvom. Te države in ozemlja (v nadaljnjem besedilu ‚države in ozemlja‘) so navedeni v Prilogi II k pogodbama.

Namen pridruževanja je spodbujati gospodarski in socialni razvoj držav in ozemelj ter vzpostavljati tesne ekonomske odnose med njimi in Unijo kot celoto.

V skladu z načeli, navedenimi v preambuli te pogodbe, je glavni namen pridruževanja podpirati interese in blaginjo prebivalcev držav in ozemelj, da bi jim omogočili gospodarsko, socialno in kulturno razvitost, za katero si prizadevajo.

*Člen 199*

Cilji pridruževanja so naslednji:

1) Države članice obravnavajo trgovino z državami in ozemlji enako kakor medsebojno trgovino v skladu s Pogodbama.

2) Vsaka država ali ozemlje obravnava trgovino z državami članicami ter z drugimi državami in ozemlji enako kakor trgovino s tisto evropsko državo, s katero ima posebne odnose.

3) Države članice so udeležene pri naložbah, potrebnih za postopen razvoj teh držav in ozemelj.

4) Pri naložbah, ki jih financira Unija, lahko v razpisih in dobavah pod enakimi pogoji sodelujejo vse fizične in pravne osebe, ki so državljani države članice ali ene od držav in ozemelj.

5) V odnosih med državami članicami ter državami in ozemlji se pravica državljanov in družb ali podjetij do ustanavljanja ureja v skladu z določbami in postopki iz poglavja o pravici do ustanavljanja in na podlagi nediskriminacije, pri čemer se upoštevajo vse posebne določbe, sprejete v skladu s členom 203.

[…]

*Člen 203*

Svet na podlagi izkušenj, pridobljenih v okviru pridruževanja držav in ozemelj k Uniji in na podlagi načel iz Pogodb, na predlog Komisije soglasno predpiše določbe glede podrobnih pravil in postopka pridruževanja držav in ozemelj k Uniji. Kadar je Svet te določbe sprejemal po posebnem zakonodajnem postopku, odloča soglasno na predlog Komisije po posvetovanju z Evropskim parlamentom."

6. V Prilogi II k PDEU v zvezi s ČDO, za katere se uporabljajo določbe četrtega dela Pogodbe, so med drugim navedeni Britanski Deviški otoki.

7. S Sklepom Sveta 91/482/EGS z dne 25. julija 1991 o pridružitvi čezmorskih držav in ozemelj Evropski gospodarski skupnosti[3] so bile sprejete posebne določbe za odnose s ČDO. Navedeni sklep je veljal do 1. decembra 2001.

3 – UL L 263, str. 1.

8. Glede pretoka kapitala je bilo v njem določeno:

*„Člen 180*

1. Pri pretoku kapitala v zvezi z naložbami in tekočimi plačili se pristojni organi ČDO in države članice Skupnosti vzdržijo ukrepov na področju deviznega poslovanja, ki ne bi bili združljivi z njihovimi obveznostmi, ki izhajajo iz uporabe določb tega sklepa v zvezi z blagovno menjavo, trgovino s storitvami, ustanavljanjem in industrijskim sodelovanjem. Vseeno pa te obveznosti ne preprečujejo sprejetja potrebnih zaščitnih ukrepov, če so ti upravičeni zaradi resnih gospodarskih težav ali hudih problemov v zvezi s plačilno bilanco.

2. Pri deviznem poslovanju v zvezi z naložbami in tekočimi plačili se pristojni organi ČDO na eni strani in države članice na drugi strani, kolikor je mogoče, vzdržijo sprejetja diskriminatornih ukrepov v odnosu do druge strani ali odobritve ugodnejše obravnave tretjih držav, pri čemer se v celoti upoštevajo razvoj mednarodnega monetarnega sistema, obstoj posebnih monetarnih ureditev in težave v zvezi s plačilno bilanco.

Če se izkaže, da so taki ukrepi ali obravnava neizogibni, se ohranijo ali uvedejo v skladu s sprejetimi mednarodnimi monetarnimi pravili, pri čemer pa se naredi vse, kar je mogoče, za čim manjše negativne učinke na zadevne strani.“

9. Sklep Sveta z dne 27. novembra 2001 o pridružitvi čezmorskih držav in ozemelj Evropski skupnosti („Sklep o pridružitvi čezmorskih držav“) (2001/822/ES)[4] je začel veljati 2. decembra 2001. Ta instrument, ki nadomešča Sklep 91/482, prav tako vsebuje posebno določbo o kapitalu:

*„Člen 47*

Tekoča plačila in pretok kapitala

1. Ne glede na odstavek 2:

(a) države članice in upravni organi ČDO ne uvedejo nobenih omejitev plačil tekoče plačilne bilance v prosto zamenljivi valuti med prebivalci Skupnosti in ČDO;

4 – UL L 314, str. 1.

(b) države članice in upravni organi ČDO v zvezi s transakcijami v kapitalski plačilni bilanci za neposredne naložbe v družbe, ustanovljene v skladu z zakonodajo sprejemne države članice, države ali ozemlja, ne uvedejo nobenih omejitev prostega pretoka kapitala, da bi zagotovili unovčenje in ponovno vrnitev premoženja, ustvarjenega s temi naložbami, ter katerega koli dobička, ki iz njih izhaja.

2. Skupnost, države članice in ČDO imajo pravico, da s potrebnimi spremembami sprejmejo ukrepe iz členov 57, 58, 59, 60 in 301 Pogodbe v skladu s pogoji, določenimi v tej pogodbi. […] Pri sprejemanju teh ukrepov upravni organi ČDO, država članica ali Skupnost o tem nemudoma obvestijo druga drugo in druga drugi takoj, ko je mogoče, predložijo časovni načrt za odpravo zadevnih ukrepov."

B – *Nacionalni pravni okvir*

10. V skladu z odstavkom 1 člena 990 D francoskega code général des impôts (splošni davčni zakonik, v nadaljevanju: CGI) so pravne osebe, ki imajo neposredno ali prek vmesne osebe v lasti eno ali več nepremičnin v Franciji ali so imetniki stvarne pravice do takih nepremičnin, zavezanci za letni davek v višini 3 % tržne vrednosti teh nepremičnin ali pravic. Ta davek se uporablja za vse vrste pravnih oseb, skupaj z družbami, fundacijami in združenji.

11. V členu 990 E CGI je določena oprostitev navedenega davka pod naslednjimi pogoji:

„Davek iz člena 990 D se ne uporablja:

1. za pravne osebe, katerih nepremično premoženje v smislu člena 990 D v Franciji pomeni manj kot 50 % francoskega premoženja. Za namene uporabe te določbe v nepremično premoženje ni zajeto tisto premoženje, ki ga pravne osebe iz člena 990 D ali vmesne osebe uporabljajo za svojo poklicno dejavnost, ki se ne nanaša na nepremičnine,

2. za pravne osebe s sedežem v državi ali na ozemlju, ki je s Francijo sklenilo konvencijo o upravni pomoči zaradi boja proti davčnim utajam in izogibanju plačevanja davkov, ki vsako leto do 15. maja na kraju, določenem z odredbo iz člena 990 F, sporočijo položaj, lastniško strukturo in vrednost nepremičnin, ki so jih imele v posesti 1. januarja, identiteto in naslov

njihovih družbenikov na ta dan ter število delnic ali deležev, ki jih ima vsak od njih,

3. za pravne osebe, ki imajo dejanski sedež uprave v Franciji, in druge pravne osebe, ki v skladu s pogodbo ne smejo biti bolj obdavčene, če vsako leto davčni upravi na njeno zahtevo sporočijo položaj in lastniško strukturo nepremičnin, ki so jih imele v posesti 1. januarja, identiteto in naslov njihovih delničarjev, družbenikov ali drugih članov, število delnic, deležev ali drugih pravic, ki jih ima vsak od njih, in dokazilo o njihovem sedežu za davčne namene oziroma tako obveznost sporočanja sprejmejo in jo tudi izpolnijo. Obveznost velja od datuma, ko je pravna oseba pridobila nepremičnino ali stvarno pravico ali delež, določen v členu 990 D, ali za nepremičnine, pravice ali delež, ki ga je že imela v posesti 1. januarja 1993 ali najpozneje do 15. maja 1993 […]“

**II – Dejstva**

12. SARL Prunus (v nadaljevanju: Prunus) je trgovska družba s sedežem v Parizu v Franciji. Je v stoodstotni lasti SA Polonium (v nadaljevanju: Polonium), holdinške družbe s sedežem v Luxembourgu. Sam Polonium je v 50-odstotni lasti družbe Lovett Overseas SA (v nadaljevanju: Lovett) in 50-odstotni lasti družbe Grebell Investments SA (v nadaljevanju: Grebell), ki imata sedež na Britanskih Deviških otokih.

13. Med letoma 1998 in 2002 je bil Prunus lastnik treh nepremičnin v Parizu in je to prijavil francoski davčni upravi. V skladu s členom 990 E CGI je bil oproščen 3-odstotnega davka na nepremičnine v lasti pravnih oseb. Vseeno pa sta bili družbi Lovett in Grebell kot posredni delničarki Prunusa zavezani temu davku, vsaka v višini 50 %, ker ni bil izpolnjen nobeden od pogojev za oprostitev iz člena 990 E CGI. Zato je davčna uprava 7. maja 2003 tema družbama izdala obvestilo, da morata poravnati navedeni davek za leti 2001 in 2002.

14. Francoski organi so od Prunusa zahtevali, naj kot solidarni dolžnik plača davčni dolg družb Lovett in Grebell. Prunus je na to odločbo vložil pritožbo, ki je bila 12. decembra 2006 zavrnjena. Zato se je proti tej zavrnitvi pritožil na Tribunal de grande instance de Paris, ki je Sodišču predložilo ta predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU.

**III – Postopek na Sodišču in vprašanji za predhodno odločanje**

15. Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Tribunal de grande instance de Paris in ki ga je tajništvo Sodišča prejelo 29. septembra 2009, vsebuje ti vprašanji:

„1. Ali člen 56 in naslednji Pogodbe ES nasprotujejo zakonodaji, kot je določena v členu 990 D in naslednjih code général des impôts, ki pravnim osebam, ki imajo dejanski sedež uprave v Franciji ali od 1. januarja 2008 v državi članici Evropske unije, podeljuje pravico do oprostitve spornega davka in podredi to pravico – v delu, v katerem se nanaša na pravne osebe, ki imajo dejanski sedež uprave na ozemlju tretje države – obstoju konvencije o upravni pomoči, sklenjeni med Francijo in to državo z namenom boja proti davčnim utajam in izogibanju plačevanja davkov, ali okoliščini, da z uporabo pogodbe, ki vsebuje klavzulo o prepovedi diskriminacije na podlagi državljanstva, te pravne osebe ne morejo biti obdavčene bolj kot pravne osebe, ki imajo svoj dejanski sedež uprave v Franciji?

2. Ali člen 56 in naslednji Pogodbe ES nasprotujejo zakonodaji, kot je določena v členu 990 F code général des impôts, ki davčnim organom omogoča, da plačilo davka, določenega s členom 990 D in naslednjimi code général des impôts, solidarno naložijo vsaki pravni osebi, ki stoji med enim ali več dolžniki za plačilo davka in nepremičninami ali stvarnimi pravicami?“

16. Pisna stališča so predložili zastopnik Prunusa in Poloniuma, Francoska republika, Kraljevina Belgija, Kraljevina Danska, Republika Estonija, Kraljevina Španija, Italijanska republika, Kraljevina Nizozemska, Kraljevina Švedska, Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska ter Komisija.

17. Na obravnavi 23. septembra 2009 so nastopili zastopnik Prunusa in Poloniuma ter predstavniki Francoske republike, Kraljevine Švedske, Združenega kraljestva Velika Britanija in Severna Irska ter Komisije.

**IV – Prvo vprašanje za predhodno odločanje**

18. Predložitveno sodišče v prvem vprašanju navaja, da ima družba, ki je zavezanka za zadevni davek, dejanski sedež uprave v *tretji*

*državi*. Toda resnični problem v obravnavani zadevi ni v tem, da je sedež v tretji državi, temveč da je v ČDO. To dejstvo skupaj s posebnim statusom, ki ga imajo omenjene države in ozemlja, zahteva pristop, ki je drugačen od tistega, ki bi bil potreben v primeru prave tretje države. Zato je problematika v obravnavanem primeru bolj ugotavljanje, ali je davek, ki uvaja različno obravnavo pravnih oseb z dejanskim sedežem uprave v ČDO, skladen s pravom Unije.

A – *Uvodne ugotovitve*

19. Glede na navedeno odgovor na prvo vprašanje Tribunal de grande instance de Paris zahteva nekatera uvodna pojasnila v zvezi s posebnostmi prostega pretoka kapitala na eni strani in naravo ČDO in načinom njihove pridružitve EU na drugi strani.

1. Prosti pretok kapitala in njegovo zunanje področje uporabe

20. V nasprotju z drugimi svoboščinami je področje uporabe prostega pretoka kapitala tako *znotraj* Unije, z namenom zaščititi gibanje finančnih sredstev med državami članicami, kot *zunaj* nje, s ciljem vzdrževati prosti pretok kapitala med državami članicami in tretjimi državami.

21. Za odstranjevanje ovir za pretok kapitala, ki izhaja iz tretjih držav, je več razlogov: preprečevanje, da bi kapital vstopal enostransko prek držav članic z bolj prosto dostopnimi sistemi, potreba po krepitvi skupne valute ali spodbujanje svetovnih finančnih središč na ozemlju Unije.[5] Toda pri izpolnjevanju teh ciljev je treba uvesti tudi zaščitne ukrepe za boj proti negativnim pojavom, ki izhajajo iz liberalizacije. Tako pogodbe sicer predvidevajo prosti pretok kapitala s tretjimi državami, vendar ob posebnih izjemah in odstopanjih, ki se precej razlikujejo od izjem, ki so predvidene pri drugih svoboščinah.[6]

22. Ker se področje uporabe prostega pretoka kapitala in njegov namen tako bistveno razlikujejo od področja uporabe in namena drugih svoboščin v zvezi s prostim pretokom, ima Sodišče nekaj težav pri usklajevanju

5 – Glej Hinojosa Martínez, L. M., La regulación de los movimientos de capital desde una perspectiva europea, McGraw Hill, Madrid 1997, str. 11 in naslednje. Sodišče samo je razloge za to liberalizacijo poudarilo v sodbi z dne 18. decembra 2007 v zadevi A (C-101/05, ZOdl., str. I-11531, točka 31).

6 – Glej člene od 64 PDEU do 66 PDEU ter 75(1) in (2) PDEU.

s svojo sodno prakso vsakokrat, ko gre za člen 63 in naslednje PDEU.[7] V tem primeru je treba nujno uporabljati ta skupni pristop, čeprav v nekaterih pogledih *prilagojen* prostemu pretoku kapitala.

2. ČDO in njihov pravni status v pravu Unije

23. Druga stvar, ki jo je treba izpostaviti v uvodu, se nanaša na pravni položaj ČDO, saj je „tretja država", omenjena v prvem vprašanju, v kateri je sedež družbe, ki je zavezana obravnavanemu davku, ena od ČDO, in sicer Britanski Deviški otoki. Pred razlago člena 63 PDEU je primerno na kratko pogledati posebni položaj in status teh ozemelj v pravu Unije.

24. Že leta 1956 je bilo na pobudo Francoske republike na beneški konferenci, ki je potekala 29. in 30. maja tistega leta, predvideno, da bo pri prihodnjem oblikovanju pogodbe o ustanovitvi Evropske gospodarske skupnosti vzpostavljen poseben status za ta ozemlja držav podpisnic, s katerimi obstajajo posebne zgodovinske, družbene in politične vezi. Predlog je bil nazadnje sprejet in vključen v Pogodbo EGS.[8] Nastala sta posebno poglavje, namenjeno ČDO, in seznam ozemelj, ki spadajo v to kategorijo.[9] Podpisana in ratificirana je bila tudi izvedbena konvencija o konkretni ureditvi odnosov med temi ozemlji in EGS.[10]

25. Od takrat so osnove pravnega statusa ČDO, ki so določene v pogodbah, ostale v bistvu nespremenjene kljub občasnim spremembam v zvezi s številom ozemelj in tudi konkretnim izvedbenim okvirom, saj so bile izvedbene konvencije nadomeščene z zaporednimi sklepi Sveta, sprejetimi na podlagi člena 203 PDEU.[11] Narava vezi, ki ta ozemlja povezujejo z državami članicami in s tem s celotno

7 – Za kritično mnenje glej Terra, B. in P. Wattel, European Tax Law, 4. izd., Kluwer, The Hague, str. 52.

8 – Členi od 131 do 136 Pogodbe EGS, prvotno besedilo; vseeno je zanimivo poudariti, da za ESPJ in EURATOM ni bila določena nobena sorodna ureditev.

9 – Glej Prilogo IV k Pogodbi EGS, prvotno besedilo.

10 – Izvedbena konvencija z dne 25. marca 1957, ki jo je podpisalo šest držav članic ustanoviteljic Skupnosti.

11 – Do danes je Svet sprejel več takih sklepov, zadnji pa je Sklep 2001/822, ki velja do 31. decembra 2011.

Unijo, pa ostaja značilnost, katere glavne poteze so do danes ostale nespremenjene.[12]

26. Zelo na kratko, ČDO niso suverene države z mednarodno pravno osebnostjo, temveč „ozemlja“, povezana s posameznimi državami članicami na podlagi posebnih zgodovinskih, družbenih in političnih vezi. Čeprav so ta ozemlja politične skupnosti, ki so *formalno* del države, s katero so v posebnem odnosu, jim pogodbe dajejo poseben status ravno na podlagi ozemeljskega področja uporabe prava Unije. Tako se člen 355 PDEU najprej sklicuje na člen 52 PEU (v katerem so za opredelitev ozemeljskega področja uporabe pogodbe naštete države članice podpisnice), nato pa je v njem navedeno, da se *poleg* teh določb uporabljajo tudi druga pravila, med katerimi je v odstavku 2 navedeno tisto, ki določa, da se za ČDO uporablja „posebna ureditev glede pridruževanja iz četrtega dela“.

27. Tako kombinacija členov 52 PEU in 355 PDEU sproža več vprašanj kot prinaša odgovorov, saj bode v oči, da Pogodba pušča odprta nekatera načelna vprašanja, tako kar zadeva merodajno pravo kot kar zadeva povezavo med ČDO in Unijo.

28. Pri tem, ko se člen 355 PDEU sklicuje na člen 52 PEU in *poleg tega* na posebno ureditev glede pridruževanja, v njem ni navedeno, ali pogodbi vzpostavljata splošno ureditev, ki daje prednost posebni ureditvi, določeni za ČDO, ali pa je ta posebna ureditev edina, ki se uporablja za ČDO. Drugače povedano, poudariti je treba, da v Pogodbi ni določeno, ali za ČDO velja ureditev, ki predstavlja *avtonomni* pravni red znotraj prava Unije, ali pa je ureditev, ki velja zanje, preprosto *lex specialis*, ki nadomešča splošna pravila iz Pogodbe.

29. Obenem tudi ni mogoče reči, da člen 355 PDEU ČDO uvršča v posebno kategorijo glede njihovega statusa pravnega subjekta. Čeprav je gotovo, da ČDP niso države s pravno osebnostjo v pravem pomenu besede, je dejstvo, da se zanje uporablja posebna ureditev, ki je podobna ureditvi pridružitvenega razmerja, ki obstaja za druge tretje države, s katerimi ima Unija posebne odnose.[13] Ta ureditev z lastnimi pravili, ki so namenjena

12 – Glede zgodovine, razvoja in sedanjega statusa ČDO glej Tesoka, L. in J. Ziller, J. (direktorji), *Union européenne et outre-mers. Unis dans leur diversité,* Presses Universitaires d'Aix-Marseille, Marseille 2008.

13 – Tu je treba izraz „pridružitveno razmerje“ razumeti v drugačnem smislu kot pri mednarodnih sporazumih z istim imenom, sklenjenih med Unijo in tretjimi državami. Pri ČDO gre bolj za pridružitveno razmerje, ki je bilo enostransko *odobreno* in ki se sčasoma nagiba k pretvorbi v *partnerstvo*, kot prikazuje Dormoy, D., „Association des Pays et Territoires d'outre-mer (PTOM) à la Communauté Européenne“, v: *JurisClasseur Europe Traité*, 2007, str. 25.

ustvarjanju združenega trga med Unijo in ozemlji, upravičuje to, da imajo ČDO v nekaterih pogledih materialno, vendar ne formalno, status tretjih držav. Tako je na primer v odstavku 1 člena 64 PDEU, kjer se sklicuje na „tretje države". Po mnenju Komisije ta pojem vključuje ČDO.

30. Teh dvomov ni mogoče odpraviti drugače kot s sistematično razlago pogodb. Odgovor lahko dajo predvsem členi četrtega dela PDEU, če jih razlagamo glede na druge določbe PDEU.

31. Za začetek naj povemo, da so v členu 198 PDEU ČDO predstavljeni kot hibridni subjekti, na pol poti med tretjo državo in ozemljem, ki je sestavni del Unije. V skladu s to določbo so ČDO „pridruženi" „Uniji", označeni pa so kot neevropska ozemlja. Ta zadnji pojem ima očitno konotacijo, ki je bolj geografska kot pravno-politična, vendar pravilno izpostavlja svojevrstno naravo povezave med ČDO in Unijo.

32. Po drugi strani je namen pridruževanja vzpostavljati „tesne ekonomske odnose med [ČDO] in Unijo kot celoto", doseči pa ga je treba „[v] skladu z načeli, navedenimi v preambuli [PDEU]". Na podlagi te premise je v členu 199 PDEU določeno, da „[d]ržave članice obravnavajo trgovino z državami in ozemlji enako kakor medsebojno trgovino v skladu s Pogodbama". V členu 200 PDEU so nato določeni posebni ukrepi v zvezi s prostim pretokom blaga in na koncu je s členom 203 PDEU Svet pooblaščen za sprejemanje izvedbenih ukrepov.

33. Glede na zgoraj navedeno je pravno ureditev, ki se uporablja za ČDO, težko šteti za avtonomni pravni red, ki bi bil tako rekoč neprepusten za kakršen koli vpliv pogodb. Teza o radikalni avtonomiji, ki jo v tem postopku zagovarja Francoska republika, bi pomenila, da za ČDO velja njim lastna pravna ureditev Unije, pri kateri se upoštevajo samo členi od 198 PDEU do 204 PDEU ter odločbe, sprejete za izvajanje teh določb. Po tem pristopu bi pravo Unije, ki se uporablja za ČDO, predstavljalo pravni red, ki bi bil „vstavljen" v pravni red Unije in ki bi bil zaradi svoje avtonomnosti „imun" na uporabo pravil iz Pogodbe, razen členov od 198 PDEU do 204 PDEU.

34. Toda dobesedno branje člena 355 PDEU omogoča zavrnitev te razlage. Ta določba se začne z navedbo, da se „[p]oleg določb

člena 52 Pogodbe o Evropski uniji“ za ČDO uporablja tudi „posebna ureditev glede pridruževanja iz četrtega dela“. Izraz „poleg“ pomeni, da se za države članice uporablja pravo Unije in da je za ČDO *dodana* posebna ureditev. Očitno gre za ureditev, ki jo je treba upoštevati in ki deluje kot *lex specialis* namesto splošnih pravil iz Pogodbe, kar pa je ne spreminja v avtonomno ureditev, ki bi bila povsem neprepustna za primarno pravo.

35. Proti polni avtonomiji prava Unije, ki se uporablja za ČDO, ne govorijo samo jezikovni razlogi, temveč tudi praktične posledice take razlage, kot je navedena zgoraj. Avtonomna zakonodaja, ki bi se uporabljala za ČDO in bi bila ločena od preostalega prava Unije, bi pomenila, da bi bili ČDO ob zakonodajni praznini prepuščeni sami sebi v nekakšni pravni negotovosti, pri čemer bi obstajala celo nevarnost, da bi bile lahko tretje države obravnavane ugodneje kot ČDO kljub tesnim povezavam slednjih z Unijo. Zato je potrebna posebna previdnost, kadar so v splošnih določbah Pogodbe navedene tretje države. Ravno v tem primeru so lahko ČDO, ki formalno ne spadajo ne med države članice ne med tretje države, žrtve razlag, ki so najmileje povedano tvegane.

36. Ravno pri preprečevanju takega rezultata se je sodna praksa Sodišča izkazala za zelo pragmatično v svojem pristopu k naravi ČDO in njihovi označitvi kot tretjih držav ali ozemelj, ki so *pridružena* Uniji (vendar niso njene *članice*).

37. Tako je Sodišče v sodbi Kaefer in Procacci potrdilo pristojnost sodišč Francoske Polinezije, da vlagajo vprašanja za predhodno odločanje na podlagi člena 267 PDEU. V četrtem delu Pogodbe ni nikjer navedeno, da se njena pravila o jurisdikciji uporabljajo za sodišča ČDO; vseeno pa je Sodišče zgolj navedlo, da je predložitveno sodišče „francosko sodišče“, in zato presodilo, da je vprašanje dopustno.[14] V zadevi Eman in Sevinger je Sodišče odločilo, da lahko državljan države članice s stalnim prebivališčem v ČDO uveljavlja pravice, priznane državljanom Unije v členu 18 in naslednjih PDEU, s čimer je bila pravica do izvolitve v okviru volitev v Evropski parlament razširjena na stalne prebivalce ČDO, kot da bi šlo za države članice.[15] Pozneje je Sodišče

14 – Sodba z dne 12. decembra 1990 v združenih zadevah Kaefer in Procacci (C-100/89 in C-101/89, Recueil, str. I-4647, točki 8 in 10), pozneje potrjena s sodbo z dne 12. februarja 1992 v zadevi Leplat (C-260/90, Recueil, str. I-643) v okviru vprašanja za predhodno odločanje, ki ga je predložilo tribunal de paix de Papeete.

15 – Sodba z dne 12. septembra 2006 v zadevi Eman in Sevinger (C-300/04, ZOdl., str. I-8055).

v zadevi N presodilo, da družba s sedežem na Nizozemskih Antilih, ki je dejansko obvladovala drugo družbo v Združenem kraljestvu, spada na področje uporabe svobode ustanavljanja, saj se ti otoki štejejo za sestavni del države članice.[16]

38. V drugih primerih je Sodišče nasprotno menilo, da je treba ČDO obravnavati enako kot tretje države. V sodbi van der Kooy je bil vnos blaga, ki je bilo na Nizozemskih Antilih prosto v prometu, na Nizozemsko označen kot vnos v Skupnost iz tretje države.[17] V zadevi DADI in Douane-Agenten je Sodišče ponovno odločalo o vnosu blaga z Nizozemskih Antilov, tokrat z vidika Direktive 92/46/EGS[18], in je še enkrat ugotovilo, da je blago s poreklom iz ČDO enakovredno blagu iz tretjih držav[19]. Sodišče ne pravi drugače v svojih mnenjih v zvezi z mednarodnimi sporazumi, v katerih je dvakrat odločilo, da ČDO ne spadajo na področje uporabe prava Unije in so zato „v razmerju do Skupnosti v istem položaju kot tretje države“[20].

39. Čeprav se zdi, da sta si ti smeri sodne prakse v nasprotju, si v resnici nista tako zelo. V zadevah, ki so ustrezale prvi smeri sodne prakse, se je Sodišče spopadlo z okoliščinami, v katerih v Pogodbi ni bila jasno navedena stopnja njene upoštevnosti, na primer v zvezi s predlogom za sprejetje predhodne odločbe, pravicami, priznanimi državljanom Unije, ali svobodo ustanavljanja. Nasprotno pa se druga smer sodne prakse razvija ravno pri prostem pretoku blaga, za katerega četrti del Pogodbe in odločbe, ki jih je Svet sprejel do zdaj, določajo celovito ureditev, ki Sodišču omogoča, da zadevo rešuje drugače. Ti elementi potrjujejo, da je označitev posameznega ČDO kot države članice ali tretje države vprašanje, na katero ni mogoče odgovoriti kategorično, temveč prilagojeno vsakemu primeru posebej

16 – Sodba z dne 7. septembra 2006 v zadevi N (C-470/04, ZOdl., str. I-7409, točki 11 in 28). Kot je navedeno v tej sodbi, je N svoje prebivališče preselil iz Nizozemske v Združeno kraljestvo. Ko je zapustil Nizozemsko, je bil edini delničar treh družb z omejeno odgovornostjo po nizozemskem pravu (besloten vennootschappen), katerih dejanska uprava je po tem datumu v Curaçau (Nizozemski Antili). Verjetno je, da je odločitev sodišča povezana z dejstvom, da je zakonodaja, ki se uporablja za te tri družbe, zakonodaja države članice, toda nikakor ni dvoma, da je bila obravnava N enaka obravnavi, ki bi jo bil deležen vsak delničar, katerega družba bi bila ustanovljena v državi članici.

17 – Sodba z dne 28. januarja 1999 v zadevi van der Kooy (C-181/97, Recueil, str. I-483, točke od 34 do 39).

18 – Direktiva Sveta 92/46/EGS z dne 16. junija 1992 o zdravstvenih predpisih za proizvodnjo in dajanje na trg surovega mleka, toplotno obdelanega mleka in izdelkov na osnovi mleka (UL L 268, str. 1).

19 – Sodba z dne 21. septembra 1999 v zadevi DADI in Douane-Agenten (C-106/97, Recueil, str. I-5983, točke od 35 do 37).

20 – Mnenji z dne 4. oktobra 1979 (1/78, Recueil, str. 2871, točki 61 in 62) in z dne 15. novembra 1994 (1/94, Recueil, str. I-5267, točka 17).

glede na ustrezni pravni okvir in predvsem ob upoštevanju ciljev posebne ureditve glede pridruževanja iz četrtega dela PDEU.

3. Povzetek

40. Glede na zgoraj navedeno menim, da posebna ureditev v zvezi s ČDO izpodriva splošni pravni red Unije in je sestavljena iz lastnih pravil primarnega (členi od 198 PDEU do 204 PDEU) in sekundarnega prava. V primeru pravne praznine so lahko pogodbe upoštevne, če niso ogroženi cilji pridruževanja, zaradi česar je torej potrebna analiza neposrednega učinka navedenega pravila glede na člene od 198 PDEU do 204 PDEU. Poleg tega je treba, kot sem že navedel, posebno pozornost posvetiti določbam Pogodbe, ki se nanašajo na tretje države, da ne bi spregledali ciljev četrtega dela Pogodbe. Ravno tak primer je prosti pretok kapitala, ki ga bom v nadaljevanju razčlenil z vidika njegove uporabe v zvezi s ČDO.

B – *Uporaba člena 63 PDEU v zvezi s ČDO*

41. V tej fazi je treba preučiti stališče, ki ga zagovarjata Komisija in Francoska republika, ki menita, čeprav iz različnih razlogov, da se v tem primeru člen 63 PDEU ne uporablja. Združeno kraljestvo pa meni, da tu ne gre za prosti pretok kapitala, temveč za svobodo ustanavljanja.

42. Začel bom s stališčem Združenega kraljestva, ki se mi iz spodaj navedenih razlogov ne zdi utemeljeno. Nato bom glede na razloge, predstavljene v točkah od 31 do 39 teh sklepnih predlogov, zavrnil tudi stališči Komisije in Francoske republike.

1. Uporaba prostega pretoka kapitala ali svobode ustanavljanja

43. Združeno kraljestvo zagovarja stališče, da se v tem primeru uporablja svoboda ustanavljanja v smislu člena 49 PDEU, in ne prosti pretok kapitala iz člena 63 PDEU.

44. Dejansko je treba priznati, da je razmejitev med tema dvema svoboščinama nejasna in da se nekoliko tudi prekrivata. Toda v obravnavanem primeru je jasno, da se ne uporablja svoboda ustanavljanja, vsaj ne glede na dejstva, predstavljena v okviru postopka. Kot je Sodišče že ugotovilo, mora za to, da bi se lahko uporabljale določbe v zvezi s pravico do ustanavljanja, načeloma obstajati stalna prisotnost v državi članici gostiteljici, pri pridobitvi in posedovanju nepremičnin pa mora biti njihovo upravljanje dejavno.[21] Ni mogoče zanikati, da družbo Prunus obvladujejo tako Polonium kot Lovett in Grebell in da gre za pravno osebo, ki je, kot izhaja iz predložitvene odločbe, ustanovljena na francoskem ozemlju. Toda vse informacije, ki so nam do danes na razpolago, kažejo, da predstavlja lastništvo nepremičnin, ki je z obravnavanim davkom obdavčljivi dogodek, neposredno naložbo v nepremičnine. Gre torej za nepremičnine, ki so predmet gospodarskega izkoriščanja in v katerih se po razpoložljivih informacijah ne opravlja nobena pomembna dejavnost, ki bi bila povezana z dejavnostmi nadrejenih družb. Gre torej za neposredno naložbo, v okviru katere je obvladovanje Prunusa orodje za uresničevanje prostega pretoka kapitala ali uresničevanje naložbe.

45. Poleg tega je Sodišče v zadevi ELISA, v kateri je odločalo o isti trditvi v zvezi s členom 990 E CGI, glede na razpoložljiva dejstva ugotovilo enako in zavrnilo uporabo svobode ustanavljanja.[22]

46. V obravnavanem primeru tudi dejstvo, da ima matična družba sedež v ČDO, potrjuje, da ne gre za vprašanje svobode ustanavljanja. Zato je treba ugotoviti, ali člen 49 PDEU ali sklepa iz let 1991 in 2001 družbam s sedežem na Britanskih Deviških otokih in s podružnicami v državi članici omogočajo svobodo ustanavljanja.[23] Ker smo že ugotovili, da se svoboda ustanavljanja ne uporablja celo v zadevi, v katero so vključene države članice, se ne zdi potrebno, da bi ta drugi vidik te problematike preučili še podrobneje.

21 – Glej na splošno sodbi z dne 21. junija 1974 v zadevi Reyners (2/74, Recueil, str. 631, točka 21) in z dne 30. novembra 1995 v zadevi Gebhard (C-55/94, Recueil, str. I-4165, točka 25) ter bolj specifično sodbo z dne 14. septembra 2006 v zadevi Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, ZOdl., str. I-8203, točka 18), v kateri Sodišče opravi analizo na podlagi te premise: „[…] da bi se lahko uporabile določbe glede pravice do ustanavljanja, je načeloma potrebno, da je v državi gostiteljici zagotovljena stalna prisotnost ter v primeru pridobitve in posedovanja nepremičnin dejavno upravljanje tega premoženja. Vendar iz opisa dejstev, ki jih je predložilo predložitveno sodišče, izhaja, da ustanova nima v posesti prostorov za izvajanje dejavnosti v Nemčiji in da storitve, ki so potrebne za oddajanje nepremičnine v najem, opravlja nemški pooblaščenec. […] Posledično je treba ugotoviti, da se določbe o pravici do ustanavljanja ne uporabljajo v okoliščinah, kot so te iz spora o glavni stvari“ (točki 19 in 20).

22 – Zgoraj navedena sodba ELISA, točke od 63 do 65.

23 – V zvezi s tem, vendar v okviru pravde v zvezi s tretjimi državami, in ne ČDO, glej zgoraj navedeni sodbi A, točka 29, in N, točka 16, z odtenki, ki jih je v njiju mogoče razbrati.

47. Zato se na podlagi okoliščin, ki so bile predstavljene v okviru tega postopka, ne strinjam s stališčem Združenega kraljestva in Sodišču predlagam, naj na postavljena vprašanja odgovori samo z vidika prostega pretoka kapitala.

2. Neuporaba člena 63(1) PDEU zaradi sklepov 91/482 in 2001/822

48. Francoska republika trdi, da to, da v četrtem delu PDEU in v sklepih o pridruževanju ČDO ni omenjen prosti pretok kapitala, pomeni, da Unija v odnosih s temi ozemlji ni predvidela ukrepov liberalizacije na tem področju. Meni tudi, da ta ugotovitev tudi preprečuje, da bi ČDO šteli za tretje države, zaradi avtonomnosti ureditve v zvezi s temi ozemlji.

49. Najprej je treba priznati, da ima Francoska republika prav, ko poudarja pomen člena 180 Sklepa 91/482 in člena 47 Sklepa 2001/822 za obravnavano zadevo. Ravno te določbe bi se lahko načeloma uporabile v takem primeru, kot je obravnavani, saj opredeljujejo specifične pogoje, pod katerimi se pretaka kapital med ČDO in Unijo. Zaradi začetka veljave oziroma razveljavitve teh sklepov Sklep 91/482 velja za davek iz leta 2001, Sklep 2001/822 pa za davek iz naslednjega leta[24].

50. Kot upravičeno poudarja Francoska republika, se sklepa o pridruževanju ČDO v zvezi s kapitalom osredotočata predvsem na gibanja iz držav članic v ČDO. Z drugimi besedami, gre bolj za enostransko svoboščino kot za dvostransko, razlog zanjo pa je politika spodbujanja evropskih naložb v ČDO. Ta pristop je bil izpostavljen v členu 168(e) Sklepa 91/482, ki je določal, naj se omogočita „rast in stabilizacija pretoka finančnih sredstev zasebnega sektorja iz skupnosti *v* ČDO“.[25] S Sklepom 2001/822 je bilo spremenjeno besedilo te določbe z odpravo enostranske narave, toda v členu 47(1)(b) tega sklepa so na novo določeni posebni ukrepi za uokvirjenje kapitalskih naložb iz Unije v ČDO. Tako je v tej določbi prepovedano kakršno koli

24 – Člen 63 Sklepa 2001/822, v skladu s katerim je to besedilo začelo veljati 2. decembra 2001, Sklep 91/482 pa je prenehal veljati dan prej.

25 – Ležeči tisk dodan.

omejevanje prostega pretoka kapitala „za neposredne naložbe v družbe, ustanovljene v skladu z zakonodajo sprejemne države članice, države ali ozemlja“.[26]

51. Vseeno pa dejstvo, da sta sklepa osredotočena na gibanje kapitala v ČDO, ne pomeni nujno, da je področje uporabe četrtega dela PDEU ali sklepov zgolj ali izključno enostransko in da gre iz središča proti obrobju. Nasprotno, obravnavane določbe sicer potrjujejo, da ureditev glede kapitala za ČDO daje prednost večjemu gibanju kapitala v smeri ČDO, vendar ne preprečujejo dvostranskega razumevanja te svoboščine. Z drugimi besedami, posebna ureditev za ČDO določa konkretne ukrepe za večjo zagotovitev pretoka evropskega kapitala v ČDO, toda to nikakor ne pomeni, da pretok kapitala v obratni smeri ni del te ureditve.

52. V nadaljevanju bomo ločeno preučili, koliko je ta dvosmernost izražena.

53. Prvi vidik, ki ga je treba upoštevati, je ubeseditev sklepov iz let 1991 in 2001. V zvezi s Sklepom 91/482 dejstvo, da je gibanje kapitala strogo omejeno na devizno poslovanje, omogoča trditev, da tak primer, kot je obravnavani, ne spada na njegovo področje uporabe. Glede Sklepa 2001/822 je položaj nekoliko bolj zapleten: predmet njegovega člena 47 ni omejen na konkretno dejavnost, temveč se izrecno nanaša na „neposredne naložbe“ v zvezi s „transakcijami v kapitalski plačilni bilanci“. Kot sem navedel v točki 50 teh sklepnih predlogov, se ta člen nanaša na neposredne naložbe v družbe s sedežem v ČDO, s čimer je njegovo področje uporabe omejeno na pretok kapitala iz držav članic v ČDO. Zato je treba ugotoviti, da se noben od obeh sklepov ne nanaša na tak primer, kot je obravnavani, saj se njune določbe nanašajo na dejavnosti

26 – Pri tej določbi prihaja do nekaterih dvomov zaradi različnih prevodov. V francoski različici besedilo pravi, da „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*“ (ležeči tisk dodan). Toda tako kot pri drugih jezikovnih različicah (na primer angleški in nemški) je mogoče pri španski različici, ki navaja „sociedades constituidas de conformidad con la legislación del Estado miembro, país o territorio de acogida“, razumeti, da gre za družbe, za katere velja *ali* zakonodaja države članice *ali* zakonodaja ČDO. V francoski različici je navedeno ravno nasprotno, saj je očitno, da se ta določba nanaša na družbe, *za katere velja zakonodaja države članice* in *ki imajo sedež v čezmorski državi ali na ozemlju*, s katerim ima zadevna država posebne odnose, kar potrjuje razlago te določbe, ki jo je dala francoska vlada, da gre za enosmerno svoboščino v smeri proti ČDO. Ta razlika se pojavlja tudi v drugih jezikovnih različicah, zaradi česar se mora Sodišče odločiti za eno ali za drugo, čeprav glede na razvoj sklepov o ČDO vse kaže, da je francoska različica tista, ki je pravilna.

ali pretok kapitala, ki so različni od tistih iz obravnavanega primera.

54. Vseeno pa dejstvo, da v sklepih ni predviden tak primer, kot je obravnavani, ne pomeni nujno, da so izčrpane vse možnosti v pravu Unije. Kot sem navedel v točkah od 31 do 39 teh sklepnih predlogov, pravo, ki se uporablja za ČDO, ni avtonomni pravni red, ki bi bil neprepusten za vpliv splošnih določb pogodb. Nasprotno, ko se ugotovi, da se posebne določbe za obravnavani primer ne uporabljajo, je treba ob upoštevanju ciljev četrtega dela PDEU preveriti, ali se je ustrezno sklicevati na pravilo iz Pogodbe, ki velja za tretje države. V tem primeru se vprašanje skrči na to, ali je člen 63 PDEU določba, ki se glede na člen 198 in naslednje PDEU uporablja za nacionalni ukrep, ki omejuje prosti pretok kapitala iz ČDO v Unijo.

55. Kot sem že izpostavil, je v členu 63 PDEU razglašen prosti pretok kapitala, pri čemer je navedeno, da to pravilo ne velja samo med državami članicami, temveč tudi v razmerju do tretjih držav. Zato je prosti pretok kapitala, kot precejšnja izjema glede na druge svoboščine, tudi v nasprotju z nacionalnimi ukrepi, ki ovirajo iznos in vnos kapitala, namenjenega v tretje države ali ki od tam izvira. Na podlagi te posebnosti menim, da se člen 63 PDEU, razumljen v smislu člena 198 in naslednjih PDEU, uporablja za ČDO.

56. Če prosti pretok kapitala razumemo kot ureditev, ki je odprta navzven, to nujno pomeni, da ga razumemo kot svoboščino, ki jo je mogoče posplošiti. Odprtje kapitalskih trgov se ne izvaja razdrobljeno, temveč na splošno, da bi izpolnili dobro znane cilje, ki so bili že navedeni[27]. Če bi šteli, da ta svoboščina ne velja za ČDO, bi bilo to v nasprotju z idejo, na podlagi katere je nastalo veljavno besedilo člena 63 PDEU, saj bi šlo za očitno izjemo, ki bi morala vsekakor biti izrecno določena.[28]

57. Poleg tega bi se porodil dvom o ciljih, na katerih temelji posebna ureditev v zvezi s ČDO, in sicer v zvezi z gospodarskim in

27 – Glej točko 21 teh sklepnih predlogov.

28 – Tako je na primer odločilo Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska) v sodbi z dne 13. julija 2001 (št. 35 333, BNB 2001/323), ki je bila pozneje potrjena s sodbo z dne 12. avgusta 2005 (št. 39 935, BNB x). V zvezi s tem glej Smits, D. S., „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", v: *Intertax*, št. 12/2010.

socialnim spodbujanjem ČDO, če bi Unija dopuščala vnos kapitala iz držav članic v ČDO, pri tem pa strogo omejevala vnos kapitala iz ČDO v države članice. Zdi se, da spodbujanje gospodarskega in socialnega razvoja skupaj z vzpostavljanjem „tesnih ekonomskih odnosov“ med ČDO in Unijo ni združljivo s prostim pretokom kapitala, ki izključuje ČDO, pri tem pa se uporablja za katero koli tretjo državo. Prav z vezmi, ki povezujejo ČDO in Unijo, lahko upravičimo ureditev glede pridruževanja, s katero se utrjujejo gospodarski odnosi med temi območji. V nekaterih primerih lahko taka ureditev pomeni uvedbo omejevalnih ukrepov, ki so včasih nevtralizirani z drugimi določbami[29]. Toda to uravnoteženje je predvsem naloga Sklepa 2001/822 ter vseh njegovih predhodnih aktov. V primeru pravne praznine je treba šteti, da se mora splošna svoboščina, ki je določena v Pogodbi in ki zelo specifično velja za vse tretje države, brez izjeme, uporabljati tudi za ČDO.

58. Skratka, menim, da trditve Francoske republike ni mogoče sprejeti. Zato glede na zgoraj navedeno menim, da se ob neobstoju posebne ureditve v sklepih o pridruževanju za ČDO uporablja člen 63 PDEU.

29 – V zvezi s prostim pretokom blaga glej na primer člen 200(3) PDEU, ki ČDO omogoča, da „uvedejo carine, ki so potrebne za njihov razvoj in industrializacijo ali financiranje njihovega proračuna“.

3. Neuporaba člena 63 PDEU zaradi klavzule o zamrznitvi iz člena 64(1) PDEU

59. Po mnenju Komisije obravnavana francoska določba spada na področje uporabe člena 64(1) PDEU, ker gre za pravilo (1), ki je veljalo 31. decembra 1993, (2), ki se nanaša na pretok kapitala iz tretje države, (3) pri čemer gre za neposredno naložbo v nepremičnine. Ko so ti pogoji združeni, ima člen 64(1) PDEU neke vrste učinek zamrznitve, zaradi česar prosti pretok kapitala ne vpliva na nacionalne ukrepe, ki izpolnjujejo te pogoje.

60. Komisija se upravičeno sklicuje na dejstvo, da je davek, ki ga določa CGI, kot se uporablja v zadevi v glavni stvari, ukrep, ki je „obstajal“ 31. decembra 1993. Sodišče je že imelo priložnost, da odloča o tem vprašanju,[30] in strinjam se z mnenjem Komisije, da obravnavani davek izpolnjuje pogoje za to, da ga lahko štejemo za ukrep, ki je na ta

30 – V sodbi A je Sodišče presodilo, da „pojem omejitve, ki je obstajala na dan 31. decembra 1993, predpostavlja, da je bil pravni okvir, v katerega spada zadevna omejitev, od tega dne neprekinjeno del pravnega reda zadevne države članice. Če bi bilo drugače, bi država članica lahko vsak čas ponovno uvedla omejitve pretoka kapitala v tretje države ali iz njih, ki so v nacionalnem pravnem redu obstajale na dan 31. decembra 1993, a niso bile ohranjene“ (točka 48). Glej tudi sodbi z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, ZOdl., str. I-11753, točka 192) in z dne 24. maja 2007 v zadevi Holböck (C-157/05, ZOdl., str. I-4051, točka 41).

datum „obstajal“. Isto velja za zahtevo glede „neposredne naložbe“ iz člena 64(1) PDEU, saj obravnavane določbe predvidevajo davek na naložbe v nepremičnine, ki se izvajajo s kapitalom iz tretjih držav.[31] Dejstvo, da se je kapital gibal v fazah prek verige družb, ne pomeni, da obravnavana zakonodaja ne omejuje neposrednih naložb v nepremičnine.

61. Nazadnje Komisija trdi, da so Britanski Deviški otoki kot ČDO „tretja država“ za namene člena 64(1) PDEU. Da bi upravičila svoje stališče, se Komisija sklicuje na mnenji 1/78 in 1/94, v katerih Sodišče ugotavlja, da je treba ČDO, kadar ne spadajo na področje uporabe Pogodbe, šteti za tretje države za namene prava Unije.[32] Poleg tega, kot sem že navedel v točki 38 teh sklepnih predlogov, tudi druge sodbe Sodišča kažejo na nagnjenje k temu, da se ČDO izenačijo s tretjimi državami, medtem ko se je v drugih zadevah Sodišče odločilo za drugačno rešitev.

62. Stališče Komisije glede tega tretjega pogoja je težko sprejeti kar tako, saj preveč poenostavlja status ČDO, v zvezi s katerim, kot sem že navedel, obstajajo posebnosti, ki ne dovoljujejo kategoričnih rešitev. Kadar se Pogodba nanaša na tretje države v drugih določbah kot v tistih iz četrtega dela, je treba, kot sem že navedel, preučiti za vsak primer posebej, ali se zadevna določba uporablja za ČDO ali ne. Zdi se, da sodna praksa že nekaj časa sledi temu pristopu, saj poleg sodb, na katere se sklicuje Komisija in ki gredo v smeri izenačenja ČDO s tretjimi državami, obstajajo tudi sodbe, ki tako izenačevanje zavračajo.[33]

63. Po mojem mnenju je treba v primeru člena 64(1) PDEU sklicevanje na „tretje

31 – Direktiva Sveta z dne 24. junija 1988 o izvajanju člena 67 Pogodbe (88/361/EGS) (UL L 178, str. 5) opredeljuje neposredne naložbe v nepremičnine kot „[n]akup[e] stavb in zemljišč ter gradnj[o] stavb s strani zasebnih oseb zaradi dobička ali za osebno uporabo. Ta kategorija vključuje tudi pravice uporabe, služnostne pravice in gradbene pravice“. Ta opredelitev ima naravo napotila, kar zadeva pomen izraza „neposredna naložba v nepremičnine“ na področju prostega pretoka kapitala, kot je Sodišče že večkrat potrdilo (glej sodbi z dne 16. marca 1999 v zadevi Trummer in Mayer (C-222/97, Recueil, str. I-1661, točka 21) in z dne 11. januarja 2001 v zadevi Stefan (C-464/98, Recueil, str. I-173, točka 5) ter zgoraj navedeni sodbi Centro di Musicologia Walter Stauffer, točka 22, in ELISA, točki 33 in 34).

32 – Zgoraj navedeni mnenji 1/78, točka 62, in 1/94, točka 17.

33 – Glej točko 37 teh sklepnih predlogov in tam navedeno sodno prakso.

države“ razlagati ob upoštevanju posebnih ciljev te določbe. Namen te določbe je, da imajo države članice in Unija možnost, da se enostransko odločijo o ukinitvi ukrepov, ki so v nasprotju s členom 63 PDEU, če so bili sprejeti pred 31. decembrom 1993. Drugače povedano, gre za izbirno klavzulo o zamrznitvi v korist držav članic in Unije, katere nastanek ustreza času rojstva evropske monetarne politike in uvedbi prostega pretoka kapitala kot dodatne svoboščine v Pogodbi.[34] V tistem času je bilo mogoče predvideti pozitivne posledice liberalizacije kapitala, očitno pa je bilo tudi tveganje negativnega učinka, s čimer je bilo mogoče upravičiti ohranitev takrat obstoječih ukrepov za zaščito pred morebitnimi neravnotežji v gibanju kapitala.

64. Kot vsako določbo, ki odstopa od splošne svoboščine, je tudi člen 64(1) PDEU treba razlagati restriktivno.[35] Omejenost te določbe je izražena v tem, da se ne uporablja za vse oblike pretoka kapitala, temveč se konkretno omejuje na gibanja, ki pomenijo neposredne naložbe, ustanavljanje, opravljanje finančnih storitev ali sprejem vrednostnih papirjev na trge kapitala. Poleg tega se izjema nanaša zgolj in izključno na vnos kapitala iz tretjih držav, kot odziv na posebnost, ki je lastna prostemu pretoku kapitala in obstaja samo pri njem, in sicer zunanjo razsežnost te svoboščine.

65. Poleg tega, če pogledamo cilje Pogodbe ob oblikovanju posebne ureditve za ČDO, je jasno, da je prednostni namen tega statusa krepitev političnih, družbenih in gospodarskih vezi med ČDO in Unijo. Čeprav ČDO formalno niso ozemlja Unije, sem zgoraj že izpostavil, da so povezana z Unijo na način, ki jih včasih bolj približuje statusu države članice kot statusu tretje države. Dalje, ker tudi ne gre za tretje države, saj ČDO niso suverene države z mednarodno pravno osebnostjo, je treba njihov odnos z Unijo vedno razumeti v smislu združevanja. Morda gre res za drugačno in postopno združevanje glede na združevanje držav članic, toda v osnovi gre za združevanje.

66. Poleg tega se mora, kot sem navedel v točki 56 teh sklepnih predlogov, prosti pretok kapitala iz člena 63 PDEU uporabljati za ČDO, saj bi se drugače znašli v paradoksalnem položaju, v katerem bi se svoboščina,

34 – V zvezi s to določbo glej Hindelang, S., *The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment*, Oxford University Press, Oxford 2009, str. 275 in naslednje.

35 – V tem smislu glej: prav tam, str. 280–291.

priznana tretjim državam, odrekla ozemljem, s katerimi ima Unija posebne odnose. Ob upoštevanju te premise je treba uporabo odstopanja od prostega pretoka kapitala, ki se nanaša izključno na tretje države, razlagati izredno previdno, če se ta svoboščina nanaša na ozemlja, kot so ČDO. Dejstvo, da ČDO niso države v strogem pomenu besede in zanje velja ureditev, ki jo Pogodba izrecno ščiti, po mojem mnenju upravičuje to, da se izjema iz člena 64(1) PDEU za ta ozemlja ne uporablja.

67. In nazadnje, ta ugotovitev je sistemsko najbolj v skladu s Pogodbo, saj ČDO pušča v pravnem položaju, v katerega jih postavlja četrti del PDEU: položaj ozemelj, za katera velja ureditev, ki omogoča odstopanje od splošnih pravil Pogodbe, vendar se lahko v primeru pravne praznine podredijo tem pravilom, zlasti kadar se ta nanašajo na tretje države. Ob upoštevanju vseh teh okoliščin je treba torej zatrditi, da člen 64(1) PDEU ne dopušča izenačenja ČDO s tretjimi državami, saj gre bolj, za določbo, ki je omejena na specifično problematiko v nekaterih okoliščinah in razširitev katere na ČDO bi bila v nasprotju s cilji, ki naj bi jih pogodbe dosegle s tem, da tem ozemljem omogočajo posebne politične, gospodarske in družbene odnose z Unijo.

68. Zato naj na trditve Komisije odgovorim z mnenjem, da se člen 64(1) PDEU ne uporablja za ukrep, kot je tisti, ki je določen v členu 990 E CGI, uporabljen za pravno osebo z dejanskim sedežem uprave na Britanskih Deviških otokih.

## C – *Kršitev člena 63 PDEU*

69. Zdaj ko so odpravljeni dvomi v zvezi s predhodnimi vprašanji, je treba še ugotoviti, ali je obravnavana francoska zakonodaja skladna s prostim pretokom kapitala iz člena 63 PDEU. Ob nikalnem odgovoru je treba nato raziskati, ali je ustrezna katera od utemeljitev iz člena 65 PDEU.

### 1. Obstoj omejitve prostega pretoka kapitala

70. V sodbi ELISA[36] je imelo Sodišče že priložnost odločati o vprašanju, ali je

36 – Zgoraj navedena sodba ELISA.

člen 990E CGI v nasprotju s členom 63(1) PDEU, čeprav v okviru pravde, v kateri je bil dejanski sedež uprave pravne osebe, zavezane davku, v Luksemburgu. V zadevi ELISA je šlo torej za zakonitost francoskega davka v okviru pretoka kapitala med državami članicami. Tako kot v obravnavanem primeru je Francoska republika trdila, da je obstoj konvencije o upravni pomoči za boj proti davčnim utajam in izogibanju plačevanja davkov ali pogodbe, ki zagotavlja načelo enakosti med davkoplačevalci, sorazmerna zahteva, ki ne predstavlja ovire za prosti pretok kapitala.

71. Sodišče je zavrnilo utemeljitev Francoske republike in presodilo, da je tak pogoj, kot je naveden zgoraj, če zahteva dvostranski dogovor med zadevnimi državami članicami, *de facto* enakovreden stalni ureditvi, v kateri pravne osebe z dejanskim sedežem uprave v državi članici, ki ni Francija, niso oproščene spornega davka. Zato je Sodišče presodilo, da je zadevna zakonodaja „za zadevne pravne osebe omejitev načela prostega pretoka kapitala, ki je načelno prepovedana s […] Pogodb[o]“.[37]

72. Kljub jasnosti sodbe ELISA v zvezi z vprašanjem omejitve, je treba ugotoviti tudi, ali je mogoče to rešitev prenesti na obravnavani primer, v katerem dejanska uprava pravne osebe ni v državi članici, temveč v tretji državi ali na ozemlju, ki ni ozemlje Unije. Sodba A[38] daje vsaj delni odgovor na to vprašanje.

73. V navedeni zadevi je bila naloga Sodišča, da ugotovi, ali mora imeti pojem omejevanja pretoka kapitala, o katerem govori člen 63(1) PDEU, enak obseg v odnosih med državami članicami in tretjimi državami, kot ga ima v odnosih med državami članicami. V nasprotju z mnenji nekaterih vlad, ki so bile udeležene v tej zadevi, je Sodišče odločilo, da je pojem omejevanja pretoka kapitala v obeh primerih načeloma enak, čeprav je poudarilo, da je treba upoštevati to, da so v Pogodbi določena posebna odstopanja v zvezi s pretokom iz tretjih držav ali vanje[39] ter da je ustrezni pravni okvir nujno drugačen od tistega med državami članicami glede na njihovo sodelovanje v procesu evropskega gospodarskega združevanja[40]. S potrditvijo smeri sodne prakse, ki se je začela s sodbo Test Claimants[41], je Sodišče tako potrdilo razlago,

37 – Prav tam, točka 78.

38 – Zgoraj navedena sodba A.

39 – Glej člene 64(1) PDEU, 66 PDEU in 75, prva in druga alinea, PDEU.

40 – Zgoraj navedena sodba A, točke od 35 do 38.

41 – Zgoraj navedena sodba Test Claimants in the FII Group Litigation, točka 171.

ki mu je omogočila uporabo sodne prakse, ki jo glede kapitala uporablja za zadeve v zvezi državami članicami, čeprav z nekaterimi manjšimi odstopanji[42].

74. Čeprav sta se zadevi A in Test Claimants nanašali na davčne ukrepe v zvezi z dividendami, prejetimi od podjetij s sedežem v drugi državi članici, je bil ta pristop pozneje potrjen ravno v zvezi s členom 990 E CGI, ki je ponovno predmet obravnave v tem primeru. V zadevi Établissements Rimbaud[43] je imelo Sodišče pred kratkim priložnost odločati o vprašanju, ali ta določba predstavlja omejitev, če je dejanski sedež uprave pravne osebe v tretji državi, in sicer državi Evropskega gospodarskega prostora. Res je, da se v tem primeru referenčni pravni okvir formalno spremeni, saj se ne uporablja več člen 63(1) PDEU, temveč člen 40 Sporazuma EGP. Toda ta določba povzema vsebino člena 63(1) PDEU in sodna praksa v zvezi z njim se načeloma uporablja tudi za člen 40 Sporazuma EGP za zagotovitev čim enotnejše razlage tega sporazuma.[44] Glede na to je Sodišče ugotovilo, da taka zakonodaja, kot je francoska, obravnavana v okviru EGP, prispeva k temu, da so naložbe v nepremičnine v Franciji manj privlačne za nerezidenčne družbe, kot so družbe, ustanovljene v Liechtensteinu.[45]

75. Kot sem že navedel, povezovanje pojma ČDO s tretjimi državami temelji na posebnem statusu ČDO kot ozemelj s posebnimi odnosi z Unijo. To pomeni, da čeprav ni mogoče avtomatično uporabljati sodne prakse v zadevah A ali Test Claimants za tak primer, kot je obravnavani, pa tudi ni mogoče kategorično trditi, da so okoliščine take kot v sodbi ELISA ali Établissements Rimbaud. Nasprotno, dejstvo, da je dejanski sedež uprave pravne osebe, zavezane francoskemu davku, na Britanskih Deviških otokih, pomeni, da je treba pri razlagi člena 63(1) PDEU upoštevati posebnost tega ozemlja. Namen ugotovitev,

42 – Generalni pravobranilec Bot v točki 77 sklepnih predlogov, predstavljenih v zadevi A to navaja zelo jasno s temi besedami: „Pogodba ne pojasnjuje razlogov, zaradi katerih je bilo področje uporabe navedene svobode razširjeno na tretje države. Splošno je priznano, da je treba takšno razširitev pripisati razvoju monetarne politike Skupnosti. Vendar če bi države članice želele, da bi se ta razlika pri cilju kazala v razsežnosti te liberalizacije v zvezi z njihovimi odnosi s tretjimi državami, bi morale, po logiki, postaviti načelo prostega pretoka kapitala v Skupnosti in zunaj nje z različnim besedilom kot prej. Dejstva, da so se kljub navedeni razliki v cilju odločile potrditi to svoboščino prostega pretoka kapitala z istim besedilom in v istem členu Pogodbe, po mojem mnenju ni mogoče razložiti drugače kot z namenom, da mu podelijo enako razsežnost v obeh predstavljenih primerih."

43 – Zgoraj navedena sodba Établissements Rimbaud.

44 – Glej sodbe z dne 23. septembra 2003 v zadevi Ospelt in Schlössle Weissenberg (C-452/01, Recueil, str. I-9743, točka 29); z dne 1. aprila 2004 v zadevi Bellio F.lli (C-286/02, Recueil, str. I-3465, točka 34); z dne 23. februarja 2006 v zadevi Keller Holding (C-471/04, ZOdl., str. I-2107, točka 48); z dne 11. junija 2009 v zadevi Komisija proti Nizozemski (C-521/07, ZOdl., str. I-4873, točka 15); z dne 23. oktobra 2008 v zadevi Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, ZOdl., str. I-8061, točka 24) in z dne 19. novembra 2009 v zadevi Komisija proti Italiji (C-540/07, ZOdl., str. I-10983, točka 65).

45 – Zgoraj navedena sodba Établissements Rimbaud, točke od 25 do 29.

ki jih navajam v nadaljevanju, je olajšati odgovor na to vprašanje.

76. V točkah od 31 do 39 teh sklepnih predlogov sem že navedel, da se člen 63(1) PDEU uporablja za ČDO. Na podlagi te premise je treba poudariti, tako kot je to storilo Sodišče v zadevah A in Test Claimants, da pretok kapitala na Britanske Deviške otoke ali z njih poteka v pravnem okviru, ki je drugačen od tistega znotraj Unije.[46] Toda čeprav ima lahko ta razlika v pravnem okviru odločilne posledice pri presoji utemeljenosti takega ukrepa, kot je obravnavani, ni nobene ovire za to, da bi Sodišče neposredno in nedvomno ugotovilo, da obstaja omejitev v smislu člena 63(1) PDEU.

77. V zvezi s tem so v sodbah ELISA in Établissements Rimbaud koristni napotki, saj se obe nanašata na obravnavano določbo. V teh zadevah za Sodišče ni bilo dvoma, da taka ureditev, kot je določena v členu 990 E CGI, pomeni omejevanje načela prostega pretoka kapitala, kadar za pravne osebe, katerih dejanski sedež uprave ni v Franciji, predstavlja *de facto* stalno ureditev, v kateri niso oproščene spornega davka.[47] Ker smo ugotovili, da se uporablja člen 63(1) PDEU, ne vidim, zakaj bi bil v takih okoliščinah, kot obstajajo v obravnavanem primeru, odgovor drugačen, čeprav je dejanski sedež uprave v ČDO.

78. Zato lahko na podlagi zgoraj ugotovljenega sklenemo, da taka določba, kot je člen 990 E CGI, pomeni omejevanje načela, ki je prepovedano s členom 63(1) PDEU, v tem, da za oprostitev pravnih oseb, ki nimajo sedeža uprave v Franciji, zahteva dodaten pogoj glede na druge davčne zavezance, in sicer obstoj konvencije med Francosko republiko in v tem primeru enim od ČDO.

2. Utemeljitev omejitve

79. Na tem mestu je treba najprej povedati, da so določbe odstavkov 1 in 2 člena 65 PDEU drugačne od utemeljitev, ki so v primarni

46 – Zgoraj navedeni sodbi A, točki 36 in 37, in Test Claimants, točki 170 in 171.

47 – Zgoraj navedeni sodbi ELISA, točke od 75 do 78, in Établissements Rimbaud, točke od 25 do 29.

zakonodaji določene za prosti pretok. V tej določbi so predvidene tri splošne izjeme, nato pa njihova omejitev, končni rezultat pa je vseeno razširitev manevrskega prostora držav članic. Tako je v členu 65(1)(a) PDEU določena utemeljitev za davčne ukrepe, ki vzpostavljajo razlikovanje med položaji, ki objektivno niso primerljivi, odstavek 1(b) tega člena pa vsebuje splošno utemeljitev zlasti na podlagi razlogov v zvezi z javnim redom. Odstavek 2 tega člena se nanaša na posebni primer omejevanja svobode ustanavljanja.

80. Najprej bom razčlenil prvo od teh utemeljitev, in sicer tisto iz člena 65(1)(a) PDEU. Kot vemo, je bila ta utemeljitev, ki zadeva samo določbe nacionalne „davčne zakonodaje“, ki predpisujejo razlike v obravnavi, že navedena v sodni praksi Sodišča še pred začetkom veljave člena 65 PDEU. Tako je sodna praksa, kot je Sodišče že navedlo v sodbi Verkooijen[48], priznavala pred začetkom veljave člena 65 PDEU (takrat člen 73 D ES) in zlasti od sodbe Schumacker[49] naprej, da so lahko nacionalne davčne določbe, ki vzpostavljajo nekatera razlikovanja, predvsem tista na podlagi prebivališča davkoplačevalcev, združljive s pravom Unije, če se uporabljajo za primere, ki niso objektivno primerljivi. Zato mora Sodišče, čeprav zdaj uporablja določbe člena 65(1)(a) PDEU, te uporabljati ob upoštevanju svoje predhodne sodne prakse in pri tem opravljati dvojno *preverjanje*.

81. Najprej preuči, ali se pravilo ali nacionalna odločba nanaša na okoliščine, ki so objektivno primerljive. Če ugotovi, da ni tako, je treba priznati zakonitost ukrepa.[50] Če pa ugotovi nasprotno, je potrebna še ena razčlenitev: če Sodišče ugotovi, da so okoliščine primerljive, mora nato ugotoviti, ali obstaja prevladujoči razlog splošnega interesa, ki glede na načelo sorazmernosti utemeljuje zakonitost ukrepa.[51] V drugi fazi je treba preučiti razloge, kot sta usklajenost davčnega sistema[52] ali učinkovitost boja proti davčnim utajam[53].

82. Kot izhaja iz spisa, obravnavani francoski davek ustreza enotnemu sistemu obdavčenja,

48 – Sodba z dne 6. junija 2000 (C-35/98 P, Recueil, str. I-4071, točka 43).

49 – Sodba z dne 14. februarja 1995 (C-279/93, Recueil, str. I-225).

50 – Glej sodbi z dne 8. septembra 2005 v zadevi Blanckaert (C-512/03, ZOdl., str. I-7685, točka 39) in z dne 20. maja 2008 v zadevi Orange European Smallcap Fund (C-194/06, ZOdl., str. I-3747, točka 65).

51 – Glej zgoraj navedeno sodbo Verkooijen, točke od 56 do 61, in sodbo z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen (C-319/02, ZOdl., str. I-7477).

52 – Sodba z dne 15. julija 2004 v zadevi Weidert in Paulus (C-242/03, ZOdl., str. I-7379, točka 17).

53 – Zgoraj navedena sodba Centro di Musicologia Walter Stauffer, točka 47.

v katerem je obdavčljivi dogodek lastništvo nepremičnin pravnih oseb. Tako so ob upoštevanju splošnega merila, ki zajema obveznost plačila davka, pravne osebe z dejanskim sedežem uprave v Franciji in pravne osebe s sedežem v tujini v enakem položaju glede obdavčenja nepremičnega premoženja.[54] Če je razlika v obravnavi v ugodnosti v zvezi z davkom, je to diskriminacija v okviru primerljivih okoliščin, za katero se ne uporablja člen 65(1)(a) PDEU.

83. Zdaj je treba še ugotoviti, ali razlika v obravnavi ustreza prevladujočemu razlogu splošnega interesa, in sicer, kot so navedle države članice, ki so sodelovale v postopku, učinkovitosti boja proti davčnim utajam.

84. V sodbi ELISA je Sodišče, potem ko je opozorilo, da sodna praksa tako utemeljitev dopušča samo, če je namen vzpostaviti povsem umetno ureditev, da bi lahko zaobšli davčno zakonodajo[55], navedlo dve okoliščini, na podlagi katerih je ugotovilo, da člen 990 E CGI, uporabljen za pretok kapitala med državami članicami, ne spada na področje uporabe te utemeljitve. Najprej je poudarilo, da Direktiva 77/799/EGS[56] vzpostavlja splošni okvir za sodelovanje in izmenjavo informacij, ki vsaki upravi omogoča, da se bori proti goljufijam v čezmejnih primerih.[57] Nato je Sodišče, potem ko je poudarilo dejstvo, da je v členu 8(1) Direktive 77/799 predvideno izvzetje iz obveznosti sodelovanja, ki ustreza dejstvom v zadevi ELISA, ponovno uporabilo že uveljavljeno sodno prakso, v skladu s katero, tudi če se ugotovi, da se ta člen uporablja, zadevnim davčnim organom nič ne preprečuje, da od davčnega zavezanca zahtevajo dokaze, ki se jim zdijo potrebni za pravilno odmero davkov in dajatev, in da, kadar je to primerno, zavrnejo zahtevano oprostitev, če ti dokazi niso predloženi.[58]

85. V skladu s tem je v sodbi ELISA ugotovljeno, da člen 990 E CGI ni združljiv s Pogodbo, utemeljitev z obstojem prevladujočega razloga splošnega interesa zaradi boja

54 – V tem smislu glej sklepne predloge generalnega pravobranilca Mazáka, predstavljene v zgoraj navedeni zadevi ELISA, točke od 87 do 91, ki se izrecno sklicuje na zgoraj navedeno sodbo Manninen, točka 36.

55 – Zgoraj navedena sodba ELISA, točka 91, ki se sklicuje na sodbe z dne 26. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Belgiji (C-478/98, Recueil, str. I-7587, točka 45); z dne 4. marca 2004 v zadevi Komisija proti Franciji (C-334/02, Recueil, str. I-2229, točka 27) in z dne 12. septembra 2006 v zadevi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, ZOdl., str. I-7995, točka 50).

56 – Direktiva Sveta z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve (77/799/EGS) (UL L 336, str. 15).

57 – Zgoraj navedena sodba ELISA, točke od 92 do 94.

58 – Zgoraj navedena sodba ELISA, točki 95 in 96, ki se sklicuje na sodbo z dne 30. januarja 2007 v zadevi Komisija proti Danski (C-150/04, ZOdl., str. I-1163, točka 54). Ta pristop v sodni praksi Sodišča se je začel s sodbo z dne 28. januarja 1992 v zadevi Bachmann (C-204/90, Recueil, str. I-249, točka 20).

proti davčnim utajam pa je zavrnjena.[59] Čeprav je Sodišče priznalo, da bodo imeli francoski davčni organi težave pri pridobivanju vseh potrebnih informacij za odmero davka ali morebitni nadzor, je bila težava francoske ureditve v njeni samodejnosti, zaradi katere zadevne družbe niso mogle predložiti z dokumenti podprtih dokazov o istovetnosti njihovih delničarjev ali katerih koli drugih informacij, ki so jih francoski organi šteli za potrebne. Zato je bila po mnenju Sodišča taka oprostitev, ki davčnemu zavezancu nikakor ne omogoča, da bi sodeloval z organi, in s tem ustvarja nekakšno domnevo o utaji, ki je ni mogoče izpodbijati, nesorazmerna in so bile zato z njo kršene pogodbe.[60]

86. V obravnavanem primeru pravni okvir predstavlja pomembno razliko, ker je dejanski sedež uprave pravne osebe, ki je zavezana davku, v enem od ČDO, in sicer na Britanskih Deviških otokih, za katere se sekundarno pravo Unije ne uporablja, razen če ni taka uporaba izrecno določena. Kot sem že navedel zgoraj, je treba uporabo prava Unije za ČDO ugotavljati za vsak primer posebej, kadar so zadevna pravila del primarnega prava. Nasprotno mora biti v sekundarnem pravu izrecno določena njegova uporaba za enega ali več ČDO, da bi veljalo tudi za ta ozemlja.

87. Pri Direktivi 77/799 ni tako, kar zadeva Britanske Deviške otoke. Kot so navedle Komisija in več držav članic, ki so v tej zadevi predložile stališča, se ta direktiva ne uporablja v primeru, kot je obravnavani, v katerem država članica, Francoska republika, zahteva upravno sodelovanje ČDO, v tem primeru Britanskih Deviških otokov, na davčnem področju. Imel sem tudi priložnost vprašati zastopnika Združenega kraljestva, ali je v zadevnem času obstajal sporazum ali konvencija o sodelovanju med Združenim kraljestvom in Britanskimi Deviškimi otoki na davčnem področju. Njegov odgovor je bil nikalen. Posledično gre za ČDO, ki ima lasten pravni okvir in s katerim ni bil sklenjen noben instrument o upravnem sodelovanju na davčnem področju, nima pa sklenjenega takega instrumenta niti z državo članico, s katero imajo ČDO posebne odnose.

88. V zvezi s tem je mogoče nekatera napotila glede posebnega statusa Britanskih Deviških otokov najti v sodni praksi v zvezi z zunanjim vidikom prostega pretoka kapitala. Primerno se mi zdi, da se še enkrat sklicujem na sodbo A, v kateri je Sodišče v zadevi v zvezi s tretjo državo izpostavilo pomen evropskega

59 – Zgoraj navedena sodba ELISA, točki 100 in 101.

60 – Zgoraj navedena sodba ELISA, točke od 97 do 99.

usklajevanja glede knjigovodstva družb.[61] Tako po mnenju Sodišča dejstvo, da imajo države Unije skupno knjigovodsko ureditev, daje davčnemu zavezancu „možnost, da predloži zanesljive in preverljive dokaze v zvezi s strukturo družbe s sedežem v drugi državi članici in njenimi dejavnostmi“[62]. Nasprotno pa taka možnost ni zagotovljena davčnemu zavezancu, „kadar gre za družbo s sedežem v tretji državi, ki ji ni treba uporabiti teh ukrepov Skupnosti“[63]. Ker bi lahko do takega neobstoja knjigovodskega usklajevanja prišlo tudi v zadevi v zvezi z Britanskimi Deviškimi otoki, menim, da je treba rešitev iz sodbe ELISA, v kateri je bilo francoskim organom očitano, da davčnemu zavezancu ne dajejo možnosti, da bi predložil davčne informacije, v takem primeru, kot je obravnavani, nekoliko spremeniti.

89. Glede na zgoraj povedano je očitno, da država članica, kot je Francoska republika, ne more uporabljati Direktive 77/799 in da tudi v takem primeru, kot je obravnavani, če bi davčni zavezanec lahko predložil dokaze, ne bi nujno dobila usklajenih knjigovodskih informacij, ker ima pravna oseba, zavezana davku, dejanski sedež uprave na Britanskih Deviških otokih. Ob takem pravnem okviru, v katerem poteka pravda med Prunusom in francoskimi davčnimi organi, iz sodne prakse Sodišča izhaja, da se lahko Francoska republika zakonito sklicuje na prevladujoči razlog splošnega interesa na podlagi boja proti davčnim utajam.

90. Poleg tega se zdi, da je Sodišče pred kratkim prišlo do enake ugotovitve, ko je odločalo o negotovostih, ki izhajajo iz velikokrat navedenega člena 990 E CGI, v okviru spora, v katerem se je tuja povezava nanašala na Liechtenstein. V zgoraj navedeni zadevi Établissements Rimbaud je Sodišče poskrbelo za razlikovanje tega primera od primera v zadevi ELISA, ko je večkrat poudarilo razliko med pravnima okviroma prvega in drugega.[64] Poleg tega je Sodišče v zadevi Établissements Rimbaud ugotovilo, da se direktive v zvezi s knjigovodstvom družb uporabljajo za Liechtenstein v skladu s Prilogo XXII k Sporazumu EGP,[65] in tudi v tem primeru je Sodišče odločilo, da se je mogoče sklicevati na prevladujoči razlog splošnega interesa na podlagi boja proti davčnim utajam. Iz te sodbe izhaja, da je bil odločilni dejavnik pri vsebinski razčlenitvi

61 – Zgoraj navedena sodba A, točka 62. Generalni pravobranilec Bot je zavzel enako stališče v točkah od 141 do 143 sklepnih predlogov, predstavljenih v tej zadevi.

62 – Prav tam.

63 – Prav tam.

64 – Zgoraj navedena sodba Établissements Rimbaud, točka 46.

65 – Prav tam, točka 42.

ta, da se Direktiva 77/799 ne uporablja v okviru EGP in ne za knjigovodsko usklajevanje.[66]

91. V obravnavanem primeru sta ta dva dejavnika združena: Direktiva 77/799 se prav tako ne uporablja in nič ne kaže na to, da bi obstajalo usklajevanje glede knjigovodstva družb. Ne samo da francoski organi ne morejo uporabiti mehanizmov sodelovanja, ki jih predvideva ta direktiva, temveč bi se, če bi dopustili, da davčni zavezanec predloži z dokumenti podprte dokaze, prav tako spopadli s težavami pri preverjanju njihove verodostojnosti ali zakonitosti. Glede na neobstoj takih instrumentov o sodelovanju, kot obstajajo med državami članicami, se zdi razumno dopustiti, da Francoska republika oprostitev davka pogojuje z obstojem konvencije o upravni pomoči za boj proti davčnim utajam ali pogodbe, ki zagotavlja načelo nediskriminacije med davčnimi zavezanci.

92. Zato na vprašanje, ki ga je postavilo Tribunal de grande instance de Paris, odgovarjam z mnenjem, da je treba člen 63 PDEU razlagati v smislu, da ne nasprotuje zakonodaji, kot je določena v členu 990 D in naslednjih CGI, ki pravnim osebam, ki imajo dejanski sedež uprave v Franciji ali od 1. januarja 2008 v državi članici Evropske unije, podeljuje pravico do oprostitve spornega davka in podredi to pravico – v delu, v katerem se nanaša na pravne osebe, ki imajo dejanski sedež uprave na ozemlju tretje države – obstoju konvencije o upravni pomoči, sklenjeni med Francijo in to državo z namenom boja proti davčnim utajam in izogibanju plačevanja davkov, ali temu, da z uporabo pogodbe, ki vsebuje klavzulo o prepovedi diskriminacije na podlagi državljanstva, te pravne osebe ne morejo biti obdavčene bolj kot pravne osebe, ki imajo dejanski sedež uprave v Franciji.

93. Ker je bilo ugotovljeno, da se utemeljitev iz člena 65(1)(a) PDEU uporablja za obravnavani primer, in ker zgoraj navedeni razlogi zadostujejo za uporaben odgovor na prvo vprašanje za predhodno odločanje, ni treba nadaljevati razčlenjevati drugih izjem, ki jih predvideva ta člen.

## V – Drugo vprašanje za predhodno odločanje

94. V drugem vprašanju za predhodno odločanje Tribunal de grande instance de Paris sprašuje Sodišče, ali je zakonodaja, kot je določena v členu 990 F CGI, ki davčnim

66 – V zvezi s prostim pretokom kapitala med Italijansko republiko in Norveško, Islandijo in Liechtensteinom glej tudi sodbo z dne 19. novembra 2009 v zadevi Komisija proti Italiji (C-540/07, ZOdl., str. I-10983, točke od 66 do 73).

organom omogoča, da plačilo davka, določenega s členom 990 D in naslednjimi členi CGI, solidarno naložijo vsaki pravni osebi, ki je med enim ali več dolžniki za plačilo davka in nepremičninami ali stvarnimi pravicami, skladna s členom 63 in naslednjimi PDEU.

95. Odgovor na to vprašanje izhaja iz odgovora na prvo vprašanje za predhodno odločanje. Če lahko država članica uvede take omejitve za prosti pretok kapitala kot v obravnavanem primeru, in to v skladu s pogodbami, ni nobenega razloga za to, da pravni red te države ne bi smel določati solidarne odgovornosti za izterjavo davkov. Če je taka ureditev sorazmerna in nediskriminatorna in če je njen namen doseči zakonit cilj splošnega interesa, načeloma ni v nasprotju z določbami člena 63(1) PDEU.

96. Zakonodajalec Unije je pravzaprav sam sprejel ureditev v zvezi s solidarno odgovornostjo pri posrednem obdavčenju, katere namen je zagotoviti plačilo davčnega dolga in se torej boriti proti utajam. Kot vemo, člen 22(7) Direktive 77/388/EGS[67] zahteva, da države članice sprejmejo „potrebne ukrepe za zagotovitev, da osebe, ki se […] štejejo, da so dolžne plačati davek namesto davčnega zavezanca s sedežem v drugi državi ali ki so solidarno odgovorne za plačilo, izpolnjujejo zgornje obveznosti glede obračuna in plačila“. Zato mehanizem solidarne odgovornosti ne pomeni nujno omejevanja prostega pretoka kapitala, kadar je to instrument, ki državam članicam omogoča izterjati davke.

97. Ta ugotovitev je še trdnejša, če se mehanizem solidarne odgovornosti nediskriminatorno uporabi za primere, v katerih ni povezave s pravom Unije. Če torej francoska zakonodaja določa solidarno odgovornost na davčnem področju za povsem nacionalne primere, ni zadostnih razlogov za trditev, da v takem primeru, kot je obravnavani, obstaja omejitev. O tem vprašanju mora odločiti predložitveno sodišče.

98. Ugotovitev glede načela sorazmernosti je enaka. Ukrep, ki določa pravilo o solidarni odgovornosti na davčnem področju kot instrument za boj proti davčnim utajam, je ustrezen in potreben za dosego tega cilja. Če francoska zakonodaja zagotavlja osebno enakost vpletenih družb, tako da je odgovornost mogoče razširiti na celo skupino, ni mogoče ugotoviti nobenega prekoračenja, ki bi bilo tako hudo, da bi ukrep šteli za nesorazmeren.

67 – Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1).

V teh okoliščinah mora tudi o tem, ali francoski pravni red na davčnem področju zagotavlja, da je dolg solidarno izterjan samo od pravnih oseb, ki so del celote, odločiti predložitveno sodišče.

99. Zato Sodišču predlagam, da na drugo vprašanje odgovori, da je treba člen 63 PDEU razlagati v smislu, da ne nasprotuje zakonodaji, kot je določena v členu 990 F CGI, ki davčnim organom omogoča, da plačilo davka, določenega s členom 990 D in naslednjimi CGI, solidarno naložijo vsaki pravni osebi, ki je med enim ali več dolžniki za plačilo davka in nepremičninami ali stvarnimi pravicami, če je ta zakonodaja uporabljena sorazmerno in nediskriminatorno.

## VI – Predlog

100. Glede na zgoraj navedeno Sodišču predlagam, naj sodišču Tribunal de grande instance de Paris odgovori tako:

1. Člen 63 PDEU je treba razlagati v smislu, da ne nasprotuje zakonodaji, kot je določena v členu 990 D in naslednjih code général des impôts, ki pravnim osebam, ki imajo dejanski sedež uprave v Franciji ali od 1. januarja 2008 v državi članici Evropske unije, podeljuje pravico do oprostitve spornega davka in podredi to pravico – v delu, v katerem se nanaša na pravne osebe, ki imajo dejanski sedež uprave na ozemlju tretje države – obstoju konvencije o upravni pomoči, sklenjeni med Francijo in to državo z namenom boja proti davčnim utajam in izogibanju plačevanja davkov, ali temu, da z uporabo pogodbe, ki vsebuje klavzulo

o prepovedi diskriminacije na podlagi državljanstva, te pravne osebe ne morejo biti obdavčene bolj kot pravne osebe, ki imajo dejanski sedež uprave v Franciji.

2. Člen 63 PDEU je treba razlagati v smislu, da ne nasprotuje zakonodaji, kot je določena v členu 990 F CGI, ki davčnim organom omogoča, da plačilo davka, določenega s členom 990 D in naslednjimi CGI, solidarno naložijo vsaki pravni osebi, ki je med enim ali več dolžniki za plačilo davka in nepremičninami ali stvarnimi pravicami, če je ta zakonodaja uporabljena sorazmerno in nediskriminatorno.