ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ Г-Н P. CRUZ VILLALÒN представено на 9 декември 2010 година[1]

Съдържание

I — Правна уредба ..... I - 3324

А — Правна уредба на Съюза ..... I - 3324

Б — Национална правна уредба ..... I - 3328

II — Фактите ..... I - 3329

III — Производството пред Съда и преюдициалните въпроси ..... I - 3330

IV — По първия преюдициален въпрос ..... I - 3330

А — Предварителни наблюдения ..... I - 3331

1. Свободното движение на капитали и външният му обхват ..... I - 3331

2. ОСТ и техният правен статут в правото на Съюза ..... I - 3332

3. Обобщение ..... I - 3337

Б — Приложимостта на член 63 ДФЕС спрямо ОСТ ..... I - 3337

1. Прилагане на свободното движение на капитали или на свободата на установяване ..... I - 3337

2. Неприложимост на член 63, параграф 1 ДФЕС в резултат на Решения 91/482 и 2001/822 ..... I - 3339

1 — Език на оригиналния текст: испански.

3. По неприложимостта на член 63 ДФЕС заради клаузата *stand-still,* предвидена в член 64, параграф 1 ДФЕС ..... I - 3342

B — Нарушението на член 63 ДФЕС ..... I - 3345

1. По наличието на ограничение на свободното движение на капитали .. I - 3345

2. Обосновка на ограничението ..... I - 3348

V — По втория преюдициален въпрос ..... I - 3353

VI — Заключение ..... I - 3355

1. Tribunal de grande instance de Paris поставя два преюдициални въпроса относно съответствието с Договорите на френска данъчноправна уредба, която с оглед на освобождаване от данък върху недвижимата собственост на юридическите лица прави разграничение според това дали мястото на действително управление на данъчнозадълженото лице е в държава членки или в трета страна. Настоящото дело е особено и с това, че мястото на действително управление на засегнатото дружество е на Британските Вирджински острови, които, както е известно, не са трета страна, а отвъдморска територия — предмет на особените правила на член 198 и сл. от Договора за функционирането на Европейския съюз.

2. Следователно Съдът е призован да разтълкува нормите за свободно движение на капитали в светлината на особеностите на режима на „отвъдморските страни и територии“ (наричани по-нататък „ОСТ“), и по-специално когато, за да защитят законосъобразността на ограничение на тази свобода, държавите членки изтъкват като обосновка борбата с данъчните измами.

3. Въпросът се поставя в контекст, който вече е познат на нашата юрисдикция, тъй като тя съвсем скоро имаше повод в Решение по дело ELISA и Решение по дело Établissements Rimbaud [2] да се произнесе по същата спорна правна уредба, макар и

2 — Решение от 11 октомври 2007 г. (C-451/05, Сборник, стр. I-8251) и Решение от 28 октомври 2010 г. (C-72/09, Сборник, стр. I-10659).

приложена спрямо ограничения, засягащи съответно други държави членки и държави от Европейското икономическо пространство. Накрая, това дело ще позволи на Съда да допълни съдебната си практика, като даде отговор на особените проблеми, които повдигат ОСТ.

I — Правна уредба

А — *Правна уредба на Съюза*

4. Членове 63—65 ДФЕС определят свободното движение на капитали по следния начин:

„*Член 63*

1. В рамките на разпоредбите на настоящата глава, всички ограничения върху движението на капитали между държавите членки и между държавите членки и трети страни се забраняват.

2. В рамките на разпоредбите на настоящата глава всички ограничения върху плащанията между държавите членки и между държавите членки и трети страни се забраняват.

Член 64

1. Разпоредбите на член 63 не накърняват прилагането спрямо трети страни на всяко от ограниченията, действащи към 31 декември 1993 г. по силата на националното право или на правото на Съюза, които са приети по отношение на движението на капитали от и към трети страни, свързано с преки инвестиции, включително инвестициите в [недвижими имоти], установяването, предоставянето на финансови услуги или допускането на ценни книжа на капиталовите пазари. По отношение на ограниченията, които съществуват по силата на националните законодателства на България, Естония и Унгария, съответната дата ще бъде 31 декември 1999 г.

[…]

Член 65

1. Разпоредбите на член 63 не накърняват правото на държавите членки:

а) да прилагат съответните разпоредби на тяхното данъчно законодателство, които провеждат разграничение между данъкоплатци, които не са в еднакво положение що се отнася до тяхното място на пребиваване или място на инвестиране на капитала;

б) да вземат всички необходими мерки за предотвратяване на нарушенията на националните законови и подзаконови

норми, в частност в данъчната област и областта на надзора за благоразумие на финансовите институции, или да предвидят процедури за деклариране на движението на капитали за целите на административната или статистическата информация, или да вземат мерки, които са оправдани от съображения за обществен ред или обществена сигурност.

[…]

3. Мерките и процедурите, посочени в параграфи 1 и 2 не представляват средство за произволна дискриминация или прикрито ограничение на свободното движение на капитали и плащания по смисъла на член 63.

4. При липса на мерки за прилагане на член 64, параграф 3, Комисията, или при липса на решение от страна на Комисията в тримесечен срок от отправянето на искането от съответната държава членка, Съветът може да приеме решение, според което рестриктивните данъчни мерки, предприети от държава членка по отношение на една или повече трети страни, се считат за съответстващи на Договорите, доколкото са обосновани по отношение на някоя от целите на Съюза и съвместими с правилното функциониране на вътрешния пазар. Съветът действа с единодушие по искане на държава членка“.

5. От своя страна режимът на ОСТ е уреден в част четвърта от ДФЕС. За целите

на настоящото производство заслужават по-специално да бъдат посочени следните разпоредби:

„*Член 198*

Държавите членки се съгласяват да асоциират към Съюза неевропейски страни и територии, които имат специални отношения с Дания, Франция, Нидерландия и Обединеното кралство. Тези страни и територии (наричани по-нататък „страни и територии“) са посочени в приложение II.

Целта на асоциирането е да съдейства за икономическото и социалното развитие на страните и териториите и да създаде тесни икономически връзки между тях и Съюза като цяло.

В съответствие с принципите, предвидени в преамбюла на настоящия договор, асоциирането е предназначено преди всичко да защитава интересите и просперитета на населението на тези страни и територии, за да ги доведе до икономическия, социалния и културния напредък, към който се стремят.

Член 199

Асоциирането има следните цели:

1) Държавите членки да прилагат по отношение на своята търговия със страните и териториите същото третиране, което си предоставят една на друга в съответствие с Договорите.

2) Всяка страна или територия да прилага по отношение на търговията си с държавите членки и с други страни или територии същото третиране, каквото прилага по отношение на европейската държава, с която има специални отношения.

3) Държавите членки да дават своя принос за инвестициите, които са необходими за постепенното развитие на тези страни и територии.

4) За инвестициите, които се финансират от Съюза, участието в търгове и доставки трябва да бъд[е] отворено при еднакви условия за всички физически и юридически лица, които са граждани на държава членка или на някоя от страните и териториите.

5) В отношенията между държавите членки и страните и териториите правото на установяване на гражданите и на търговските дружества се регулира в съответствие с разпоредбите и процедурите, включени в главата относно правото на установяване на недискриминационна основа, при спазване на специалните разпоредби, приети по силата на член 203.

[…]

Член 203

Съветът с единодушие, по предложение на Комисията, приема въз основа на придобития опит в рамките на асоциирането на страните и териториите към Съюза и въз основа на принципите, записани в Договорите, разпоредбите, които се отнасят до реда, условията и процедурата за асоцииране на страните и териториите към Съюза. Когато тези разпоредби се приемат от Съвета в съответствие със специална законодателна процедура, той действа с единодушие, по предложение на Комисията и след консултация с Европейския парламент".

6. Приложение II към ДФЕС относно ОСТ, спрямо които се прилагат разпоредбите на част четвърта от Договора, включва, наред с други, и Британските Вирджински острови.

7. С Решение 91/482/ЕИО на Съвета от 25 юли 1991 година относно асоцииране на отвъдморските страни и територии към Европейската икономическа общност [3] са приети особени разпоредби, приложими спрямо отношенията с ОСТ. Решението е в сила до 1 декември 2001 г.

3 — ОВ L 263, стр. 1.

8. По отношение на свободното движение на капитали то предвижда следното:

„*Член 180*

1. По отношение на движенията на капитали, свързани с инвестициите и текущите плащания, компетентните власти на ОСТ и държавите — членки на Общността, се въздържат да предприемат в областта на обменните операции мерки, които биха били несъвместими със задълженията им, произтичащи от прилагането на разпоредбите на настоящото решение в областта на търговията със стоки и услуги, на установяването и на промишленото сътрудничество. Тези задължения обаче не възпрепятстват прилагането на необходими мерки за защита поради причини, свързани със сериозни икономически затруднения или тежки проблеми с платежния баланс.

2. По отношение на обменните операции, свързани с инвестициите и текущите плащания, компетентните власти на ОСТ, от една страна, и държавите членки, от друга страна, се въздържат, доколкото е възможно, да предприемат една спрямо друга дискриминационни мерки или да предоставят по-благоприятно третиране на трети държави, като се държи напълно сметка за развиващия се характер на международната валутна система, за наличието на специални валутни споразумения и за проблемите с платежния баланс.

В случай че подобни мерки или третиране се окажат неизбежни, те ще бъдат поддържани или приемани в съответствие с международните валутни правила, като се полагат всички усилия за намаляване до минимум на отрицателните последици за заинтересованите страни“. [неофициален превод]

9. На 2 декември 2001 г. влиза в сила Решение 2001/822/ЕО на Съвета от 27 ноември 2001 година за асоцииране на ОСТ към Европейската общност [4]. Този текст, който замества Решение 91/482, също съдържа специална разпоредба за капиталите.

„*Член 47*

Текущи плащания и движение на капитали

1. Без да се засяга действието на параграф 2:

а) [държавите членки и властите на] ОСТ няма да налагат ограничения върху плащания в свободно конвертируема валута по текущата сметка на платежния баланс между жители на Общността и ОСТ;

4 — ОВ L 314, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 25, стр. 74.

б) по отношение на сделки по капиталовата сметка на платежния баланс, държавите членки и властите на ОСТ няма да налагат ограничения върху свободното движение на капитали за преки инвестиции в дружества, образувани в съответствие със законите на приемащата държава членка, страна или територия и гарантират, че активите, придобити от такива инвестиции и други печалби, произтичащи от тях, могат да се реализират и репатрират.

2. Общността, държавите членки и ОСТ имат право да предприемат мерки, упоменати *mutatis mutandis* в членове 57, 58, 59, 60 и 301 на Договора в съответствие с условията, постановени там. […]. При приемането на такива мерки властите на ОСТ, държавата членка или Общността незабавно се уведомяват взаимно и представят едни на други възможно най-скоро график за премахването на съответните мерки".

Б — *Национална правна уредба*

10. В съответствие с член 990 D, параграф 1 от Code général des impôts (френският Общ данъчен кодекс, наричан по-нататък „CGI") юридическите лица, които пряко или чрез подставено лице притежават един или няколко недвижими имота, разположени във Франция, или са носители на вещни права върху тях, се облагат с годишен данък, съответстващ на 3 % от пазарната стойност на посочените недвижими имоти или права. С данъка се облагат всички видове юридически лица, включително дружествата, фондациите и асоциациите.

11. Член 990 E от CGI предвижда освобождаване от посочения данък по следния начин:

„Данъкът, предвиден в член 990 D, не се прилага:

1° спрямо юридическите лица, чиито недвижими активи във Франция, по смисъла на член 990 D, съставляват по-малко от 50 % от общите им активи във Франция; с оглед на прилагането на тази разпоредба в недвижимите активи не се включват активите, които юридическите лица по член 990 D или подставените лица са предназначили за своята професионална дейност, различна от покупко-продажба на недвижими имоти;

2° спрямо юридическите лица, които имат седалище в държава или територия, с която Франция е сключила спогодба за административно сътрудничество в борбата срещу данъчните измами и избягването на данъци, и които декларират ежегодно, не по-късно от 15 май, на мястото, определено с предвиденото в член 990 F постановление, местонахождението, състоянието и стойността на имотите, притежавани към 1 януари, самоличността и

адреса на своите съдружници към същата дата, както и броя на притежаваните от всеки от тях акции или дялове;

3° спрямо юридическите лица, които имат място на действително управление във Франция и спрямо останалите юридически лица, които по силата на договор не трябва да бъдат подлагани на по-тежко данъчно облагане, когато предоставят ежегодно информация или поемат и изпълняват задължението да предоставят информация на данъчната администрация, по нейно искане, относно местонахождението и състоянието на недвижимите имоти, притежавани към 1 януари, самоличността и адреса на своите акционери, съдружници или други членове, броя на акциите, дяловете или другите права, притежавани от всеки от тях, и доказателства за установяването си за данъчни цели. Задължението се поема от датата, на която юридическото лице придобива недвижимите имоти или права върху тях, или дяловите участия по член 990 D, или за имоти, права или дялови участия, вече притежавани към 1 януари 1993 г., не по-късно от 15 май 1993 г. […]“.

II — Фактите

12. ООД Prunus (наричано по-нататък „Prunus“) е търговско дружество със седалище в Париж, Франция. То е изцяло притежавано от S.A. Polonium (наричано по-нататък „Polonium“) — холдингово дружество със седалище в Люксембург. От своя страна Polonium е дружество, притежавано в равни дялове от Lovett Overseas SA (наричано по-нататък „Lovett“) и Grebell Investments S.A. (наричано по-нататък „Grebell“), като седалището и на двете дружества е на Британските Вирджински острови.

13. От 1998 г. до 2002 г. Prunus е собственик на три недвижими имота в Париж, които е декларирало пред френската данъчна администрация. По силата на член 990 E от CGI Prunus е освободено от данъка от 3 % върху недвижимите имоти, притежавани от юридически лица. Дружествата Lovett и Grebell обаче в качеството им на непреки притежатели на дялове в Prunus са обложени с този данък, всяко от тях в размер на 50 %, тъй като не е налице нито една от хипотезите на освобождаване, предвидени в член 990 E от CGI. Поради това на 7 май 2003 г. данъчната администрация изисква от двете дружества да изплатят посочения данък за 2001 г. и 2002 г.

14. Френските власти искат от Prunus в качеството му на солидарен длъжник да изплати данъчното задължение на Lovett и Grebell. Prunus подава срещу това решение жалба, която е отхвърлена на 12 декември 2006 г. и чието отхвърляне то оспорва пред Tribunal de grande instance de Paris — юрисдикция, която на основание член 267 ДФЕС отправя настоящото преюдициално запитване до нашата юрисдикция.

III — Производството пред Съда и преюдициалните въпроси

15. На 29 септември 2009 г. преюдициалното запитване на Tribunal de grande instance de Paris е подадено в секретариата на Съда и съдържа следните два преюдициални въпроса:

„1) Допускат ли член 56 и сл. от Договора за ЕО законодателство като създаденото с член 990 D и сл. от Code général des impôts, което предоставя на юридическите лица с място на действително управление във Франция или, след 1 януари 2008 г., в държава — членка на Европейския съюз, възможността да се ползват от освобождаване от спорния данък и което, що се отнася до юридическите лица, чието място на действително управление е на територията на трета страна, поставя тази възможност в зависимост от съществуването на сключена между Франция и тази страна спогодба за административно сътрудничество в борбата срещу данъчните измами и избягването на данъци или от обстоятелството, че по силата на договор, съдържащ клауза за недопускане на основана на гражданството дискриминация, тези юридически лица не трябва да бъдат подлагани на по-тежко данъчно облагане от това, на което са подложени юридическите лица с място на действително управление във Франция?

2) Допускат ли член 56 и сл. от Договора за ЕО законодателство като създаденото с член 990 F от Code général des impôts, което разрешава на данъчната администрация да държи солидарно отговорно за плащането на предвидения в член 990 D и сл. от Code général des impôts данък всяко юридическо лице, подставено между длъжника или длъжниците на данъка и недвижимите имоти или вещните права върху тях?“.

16. Писмени становища са представили представителят на Prunus и Polonium, Френската република, Кралство Белгия, Кралство Дания, Република Естония, Кралство Испания, Италианската република, Кралство Нидерландия, Кралство Швеция, Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия и Комисията.

17. В съдебното заседание, проведено на 23 септември 2009 г., се явяват представителят на Prunus и Polonium и представителите на Френската република, на Кралство Швеция, на Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия и на Комисията.

IV — По първия преюдициален въпрос

18. Запитващата юрисдикция формулира първия си въпрос, позовавайки се на факта, че мястото на действително

управление на дружеството, което се облага с въпросния данък, се намира *в трета държава.* Истинският проблем обаче, който се поставя в това дело, е не фактът, че седалището е в трета държава, а това, че е в ОСТ. Тази характеристика, заедно с особения статут, от който се ползват посочените страни и територии, налага подход, различен от този, който би се изисквал в положение, в което е засегната трета държава в същински смисъл. Следователно поставеният тук въпрос се състои по-скоро в разясняване на съответствието с правото на Съюза на данък, който прокарва разлика в третирането на юридически лица, чието място на действително управление се намира в ОСТ.

А — *Предварителни наблюдения*

19. Предвид това уточнение отговорът на първия от въпросите, поставени от Tribunal de grande instance de Paris, изисква няколко предварителни разяснения относно особеностите на свободното движение на капитали, от една страна, и естеството на ОСТ и на начина им на асоцииране към ЕС, от друга страна.

1. Свободното движение на капитали и външният му обхват

20. За разлика от останалите свободи, свободното движение на капитали има както *вътрешно* за Съюза приложно поле, чиято цел е да се защити движението на финансови активи между държавите членки, така и *външно* приложно поле с цел поддържането на свободен поток от капитали между държавите членки и трети държави.

21. За вдигането на бариерите пред свободното движение на капитали с произход от трети страни има няколко причини — да се избегне едностранното навлизане на капитали през държави членки, които имат по-либерални режими за достъп, необходимостта да се затвърди единната валута или насърчаването на световни финансови центрове на територията на Съюза [5]. Преследването на посочените цели обаче води и до необходимостта да се въведат защитни механизми, за да се преборят отрицателните страни на либерализацията. Така Договорите, като разширяват свободното движение на капитали до третите държави, същевременно предвиждат изключения и особени дерогации, които съществено се различават от изключенията, предвидени за другите свободи [6].

22. Фактът, че приложното поле на свободното движение на капитали, както и целите, които то преследва, се различават значително от останалите свободи на движение, обяснява защо Съдът адаптира с известно затруднение традиционната

5 — Вж. *Hinojosa Martínez,* L.M. La regulación de los movimientos de capital desde una perspectiva europea. McGraw Hill, Madrid 1997, p. 11 sq. Самият Съд посочва причините за тази либерализация в своето Решение от 18 декември 2007 г. по дело A (C-101/05, Сборник, стр. I-11531, точка 31).

6 — Вж. членове 64—66 ДФЕС, както и член 75, първа и втора алинея ДФЕС.

си доктрина всеки път, когато се произнася по член 63 и сл. от ДФЕС [7]. Именно този общ подход, но с няколко елемента, *адаптирани* към свободното движение на капитали, е необходимо да се следва в настоящото дело.

2. ОСТ и техният правен статут в правото на Съюза

23. Второто обстоятелство, което следва да се подчертае предварително, се отнася до правното положение на ОСТ, предвид факта, че „третата страна", спомената в първия от въпросите, в която се намира седалището на обложеното с въпросния данък дружество, е ОСТ, по-конкретно Британските Вирджински острови. Преди да разтълкувам член 63 ДФЕС, изглежда уместно да се изследват накратко специалното положение и статутът на тези територии предвид правото на Съюза.

24. Още през 1956 г. по инициатива на Френската република конференцията във Венеция, проведена на 29 и 30 май същата година, предвижда във връзка с бъдещото изготвяне на Договора за Европейската икономическа общност създаването на особен статут за онези територии на държавите, които го подпишат, с които съществуват специални исторически, социални и политически връзки. В крайна сметка предложението е прието и включено в Договора за ЕИО [8]. Резултатът е специална глава, посветена на ОСТ, и списък с териториите, попадащи в тази категория [9], като същевременно е подписана и ратифицирана конвенция за прилагане, която конкретно урежда отношенията между посочените територии и ЕИО [10].

25. Оттогава насетне основите на предвиденията в Договорите правен статут на ОСТ са се запазили по същество непроменени във времето въпреки отделни изменения в броя на съответните територии, както и в специфичната рамка на развитие, тъй като конвенциите за прилагане са заменени с последователни решения на Съвета, приети на основание член 203 ДФЕС [11]. Дори днес естеството на връзката, която свързва тези територии с дадена държава членка, съответно с целия Съюз, е особеност,

7 — За критичен поглед по този въпрос вж. *Terra*, B., *Wattel*, P. European Tax Law. 4. ed., Kluwer, Хага, p. 52.

8 — Членове 131—136 от Договора за ЕИО в първоначалната му редакция; интересно е да се подчертае, че равностоен режим не се предвижда нито в ЕОВС, нито в Евратом.

9 — Вж. приложение IV към Договора за ЕИО в първоначалната му редакция.

10 — Конвенция за прилагане от 25 март 1957 г., подписана от шестте държави членки, учредителки на Общностите.

11 — До момента Съветът е приел няколко решения от този вид, най-скорошното от които е Решение 2001/822, което е в сила до 31 декември 2011 г.

която в общи линии остава непроменена и понастоящем [12].

26. Много накратко, ОСТ не са суверенни държави с международна правосубектност, а „територии“, свързани с дадена държава членка въз основа на специални исторически, социални и политически връзки. Въпреки че тези територии са политически общности, които *формално* са част от държавата, с която имат особена връзка, Договорите им отреждат особен статут, именно въз основа на териториалното приложно поле на правото на Съюза. Така член 355 ДФЕС, след като препраща към член 52 ДЕС (изброяващ държавите членки, които са го подписали, за да уточни териториалното приложно поле на Договора), посочва, че *освен* тези разпоредби се прилагат и други разпоредби, сред които в параграф 2 е посочена тази, която предвижда, че към ОСТ се прилагат „специалните договорености за асоцииране, съдържащи се в част четвърта“.

27. По този начин член 52 ДЕС във връзка с член 355 ДФЕС поражда повече въпроси, отколкото отговори, тъй като прави впечатление, че Договорът е оставил открити различни принципни въпроси по отношение както на приложимото право, така и на връзката, която съществува между ОСТ и Съюза.

28. Всъщност, като препраща към прилагането на член 52 ДЕС и *освен това* към специалните договорености за асоцииране, член 355 ДФЕС не уточнява дали Договорите уреждат общ режим, който отдава предимство на специалните договорености, предвидени за ОСТ, или посочените специални договорености са единствено релевантните за ОСТ. С други думи, следва да се признае, че Договорът не уточнява дали ОСТ са предмет на режим, който съставлява *самостоятелен* правов ред в рамките на правото на Съюза, или този режим е просто lex specialis, поради което общите разпоредби на Договора не се прилагат.

29. В същото време не може да се каже и че член 355 ДФЕС поставя ОСТ в конкретна категория по отношение на тяхната правосубектност. Макар да е безспорно, че ОСТ не са държави със собствена правосубектност, факт е, че специалните договорености, които се прилагат спрямо тях, са подобни на асоциирането, което съществува за други трети страни, с които Европейският съюз поддържа специални отношения [13]. Тези договорености,

12 — Относно историята, развитието и днешния статут на ОСТ вж. *Tesoka*, L., *Ziller*, J. Union Européenne et outremers. Unis dans leur diversité. Presses Universitaires d'Aix-Marseille, Marceille 2008.

13 — Понятието „асоцииране“ трябва да се разбира тук в по-различен смисъл от този, който му предоставят международните договори със същото название, сключени между Съюза и трети страни. В случая на ОСТ става въпрос по-скоро за асоцииране, *предоставено* едностранно, което с времето се превръща в *партньорство,* както посочва *Dormoy*, D. Association des Pays et Territoires d'outre-mer (PTOM) à la Communauté Européenne. JurisClasseur Europe Traité, 2007, p. 25.

които имат собствени норми, чиято цел е създаването на интегриран пазар между Съюза и териториите, обосновават факта, че в известен смисъл ОСТ на практика, но не и формално, са в положението на трети страни. Такъв е например случаят с член 64, параграф 1 ДФЕС, когато споменава „трети страни“ — категория, която според Комисията трябва да се приложи и към ОСТ.

30. Това объркване може да се изясни единствено със систематично тълкуване на Договорите. По-специално членовете от част четвърта от ДФЕС са тези, които могат да ни дадат отговор, по-конкретно като ги тълкуваме в светлината на други разпоредби от същия договор.

31. На първо място, член 198 разглежда ОСТ като хибридни субекти, по средата между трета страна и територия, която е неразделна част от Съюза. Тази разпоредба предвижда, че ОСТ се „асоциират“ *„към Съюза“*, определяйки ги като „неевропейски“ територии. Последното понятие има по-скоро географска, отколкото правнополитическа конотация, но безспорно подчертава характера sui generis на асоцииране между ОСТ и Съюза.

32. От друга страна, целта на асоцииране е да се установят „тесни икономически връзки между [ОСТ] и Съюза като цяло“; цел, която се постига „[в] съответствие с принципите, предвидени в преамбюла на [ДФЕС]“. Въз основа на тази предпоставка член 199 ДФЕС предвижда „държавите членки да прилагат по отношение на своята търговия със страните и териториите същото третиране, което си предоставят една на друга в съответствие с Договорите“. По-нататък член 200 ДФЕС въвежда специфични мерки в областта на свободното движение на стоки и накрая член 203 ДФЕС оправомощава Съвета да приема мерки за прилагане.

33. Предвид всичко посочено по-горе е трудно да се приеме, че приложимият към ОСТ правен режим представлява самостоятелен правов ред, така да се каже, неподатлив на каквото и да е влияние от Договорите. По-специално тезата за радикална автономия, защитавана от Френската република в хода на производството, би означавала, че ОСТ са предмет на особен режим на правото на Съюза, за който са релевантни само членове 198—204 ДФЕС, както и решенията, приети за прилагането на този corpus. Така погледнато, правото на Съюза за ОСТ би съществувало като „капсулиран“ правов ред в правото на Съюза, който по силата на своята самостоятелност би бил „имунизиран“ срещу прилагането на разпоредби от Договора, различни от членове 198—204 ДФЕС.

34. Подобно тълкуване обаче противоречи на буквалния прочит на член 355 ДФЕС. Всъщност тази разпоредба прогласява, че

„[о]свен разпоредбите на член 52 от Договора за Европейски съюз“, спрямо ОСТ се прилагат „специални договорености за асоцииране, съдържащи се в част четвърта“. Думата „освен“ означава, че правото на Съюза се прилага към държавите членки и че, що се отнася до ОСТ, *се добавят* специални договорености. Следователно става въпрос за договорености, които трябва да се вземат предвид и които имат характер на lex specialis, заместващи общите правила на Договора, което обаче не ги превръща в самостоятелен режим, неподатлив на каквото и да било въздействие от първичното право.

35. Не само граматическото тълкуване обаче е срещу напълно самостоятелния характер на правото на Съюза, приложимо към ОСТ, но и практическите последици от тълкуване като изложеното по-горе. Самостоятелна правна уредба, приложима към ОСТ, която остава встрани от останалата част от правото на Съюза, би означавала, че когато правото мълчи, ОСТ биха се оказали изоставени на собствената си съдба в своеобразна правна празнота, в която съществува риск трети страни да могат да се възползват от по-благоприятно третиране от това на ОСТ, въпреки тесните връзки на последните със Съюза. Последният фактор ни кара да бъдем особено внимателни, когато общите разпоредби на Договора споменават трети страни. Именно в тези случаи ОСТ, които не попадат формално нито в орбитата на държавите членки, нито в тази на третите страни, могат да станат жертва на тълкувания, които са най-малкото рисковани.

36. Именно за да избегне подобен резултат, практиката на Съда е особено прагматична, когато става въпрос за естеството на ОСТ и за тяхната квалификация като трети страни или територии, *асоциирани към* (но не *част от*) Съюза.

37. Така в Решение по дело Kaefer и Procacci Съдът потвърждава компетентността на юрисдикциите на Френска Полинезия да поставят преюдициални въпроси на основание член 267 ДФЕС. Въпреки че никъде в част четвърта от Договора не се посочва, че неговите норми за правораздавателна компетентност се прилагат към съдилищата на ОСТ, Съдът се е ограничил да посочи, че запитващият съд е „френска юрисдикция“ и че следователно приема въпроса за допустим [14]. В Решение по дело Eman и Servinger Съдът приема, че гражданин на държава членка, който пребивава в ОСТ, може да се позовава на правата, признати на гражданите на Съюза в член 18 и сл. ДФЕС, разширявайки по този начин правото на гражданите да бъдат избирани в изборите за Европейски парламент към пребиваващите в ОСТ, както ако ставаше въпрос за държава членка [15]. Съвсем наскоро в Решение по дело N Съдът прие, че дружество, установено в Нидерландските

14 — Решение от 12 декември 1990 г. по дело Kaefer и Procacci (C-100/89 и C-101/89, Recueil, стр. I-4647), потвърдено впоследствие от Решение от 12 февруари 1992 г. по дело Leplat (C-260/90, Recueil, стр. I-643) във връзка с преюдициален въпрос, отправен от мировия съд в Papeete.

15 — Решение от 12 септември 2006 г. по дело Eman и Servinger (C-300/04, Recueil, стр. I-8055).

Антили, което упражнява действителния контрол върху друго дружество в Обединеното кралство, попада в приложното поле на свободата на установяване, тъй като тези острови трябва да се считат за неразделна част от държава членка [16].

38. В други случаи, напротив, Съдът приема, че ОСТ са предмет на третиране, равностойно на това на трета страна. В Решение по дело Van der Kooy влизането в Нидерландия на стоки в свободно обращение в Нидерландските Антили се квалифицира като навлизане в Европейската общност от трета страна [17]. В Решение по дело DADI и Douane-Agenten Съдът отново е изправен пред влизане на стоки с произход от Нидерландските Антили, като този път от гледна точка на Директива 92/46/ЕИО [18] стига до извода, че стоките с произход от ОСТ са равнопоставени на тези от трета страна [19]. Същото се посочва и в становищата на Съда относно международни договори, в които на два пъти приема, че ОСТ са извън приложното поле на правото на Съюза и следователно „по отношение на Общността се намират в същото положение като третите страни“ [20].

39. Въпреки че изглеждат противоречиви, на практика тези две течения в съдебната практика не си противоречат толкова. В делата, които спадат към първото течение в съдебната практика, Съдът е изправен пред положения, в които от Договора не е ясно в каква степен той е приложим, например, що се отнася до преюдициалното запитване, признатите на гражданите на Съюза права или свободата на установяване. Обратно, второто течение има тенденцията да се развива именно в областта на свободното движение на стоки, в която както част четвърта от Договора, така и решенията, приети от Съвета до момента, предвиждат цялостен режим, който позволява на Съда да засегне проблематиката по друг начин. Всичко това потвърждава, че квалифицирането на дадена ОСТ като държава членка или трета страна е въпрос, който няма категоричен отговор, а зависи за всеки конкретен случай от релевантната

16 — Решение от 7 септември 2006 г. по дело N (C-470/04, Recueil, стр. I-7409, точки 11 и 28). Както се посочва в решението, N прехвърля седалището си от Нидерландия в Обединеното кралство. Към момента, в който напуска Нидерландия, е единственият съдружник в три дружества с ограничена отговорност по нидерландското право (besloten vennootschappen), чието фактическо управление от същата дата се намира в Curaçao (Нидерландски Антили). Вероятно е изводът, до който стига Съдът, да е свързан с факта, че приложимото право към трите дружества е това на държава членка, но във всеки случай е безспорно, че N е третиран равностойно на всеки съдружник, чието дружество би било установено в държава членка.

17 — Решение от 28 януари 1999 г. по дело Van der Kooy (C-181/97, Recueil, стр. I-483, точки 34—39).

18 — Директива на Съвета от 16 юни 1992 година относно здравните правила за производството и предлагането на пазара на сурово мляко, топлинно обработено мляко и продукти на млечна основа (ОВ L 268, стр. 1).

19 — Решение от 21 септември 1999 г. по дело DADI и Douane-Agenten (C-106/97, Recueil, стр. I-5983, точки 35—37).

20 — Становище от 4 октомври 1979 г. (1/78, Recueil, стр. 2871, точки 61 и 62) и Становище от 15 ноември 1994 г. (1/94, Recueil, стр. I-5267, точка 17).

правна уредба и от целите, преследвани от специалните договорености за асоцииране, предвидени в част четвърта от ДФЕС.

3. Обобщение

40. Предвид предходните доводи смятам, че специалните договорености за ОСТ изместват общия правов ред на Съюза и се състоят от собствени правила на първичното (членове 198—204 ДФЕС) и вторичното право. При празнота могат да се приложат Договорите, доколкото целите на асоциирането не са застрашени, което изисква анализ на непосредственото действие на посоченото правило в светлината на членове 198—204 ДФЕС. Освен това, както вече изтъкнах, следва да се обърне особено внимание на онези разпоредби от Договора, които се разпростират върху третите страни, за да не се пропуснат целите, преследвани от част четвърта от Договора. Именно такъв е случаят със свободното движение на капитали, който ще анализирам по-нататък от гледна точка на приложимостта му спрямо ОСТ.

Б — *Приложимостта на член 63 ДФЕС спрямо ОСТ*

41. На този етап следва да се разгледа становището, защитавано от Комисията и Френската република, които смятат, макар и по различни съображения, че член 63 ДФЕС не се прилага в настоящото дело. От своя страна, Обединеното кралство смята, че в този спор става въпрос не за свободно движение на капитали, а за свобода на установяване.

42. Ще започна със становището на Обединеното кралство, което по причините, които ще изложа по-долу, ми изглежда лишено от основание. По-нататък, в светлината на доводите, развити в точки 31—39 от настоящото заключение, ще отхвърля и становищата, защитавани от Комисията и Френската република.

1. Прилагане на свободното движение на капитали или на свободата на установяване

43. Обединеното кралство защитава становището, че в настоящото дело се прилага свободата на установяване, призната в член 49 ДФЕС, а не свободното движение на капитали по член 63 ДФЕС.

44. Действително границата между тези две свободи е размита, а и те донякъде се припокриват. В конкретния случай обаче е ясно, че не се прилага свободата на установяване, или поне не в светлината на изложените в производството факти. Както Съдът вече е признал, за да могат да се приложат разпоредбите относно правото на установяване, по принцип е необходимо да съществува постоянно присъствие в приемащата държава членка, а в случаите на придобиване и притежаване на недвижими имоти — те да бъдат активно управлявани [21]. Не може да се отрече, че дружеството Prunus се контролира както от Polonium, така и от Lovett и Grebell и че става въпрос за юридическо лице, което според акта за преюдициално запитване е установено на френска територия. Въпреки това цялата информация, с която разполагаме до момента, показва, че собствеността на недвижимите имоти, която е правопораждащият факт за въпросния данък, съставлява пряка инвестиция в недвижими имоти. Следователно става въпрос за недвижими имоти, които са предмет на икономическо използване и в които според представената информация не се упражнява никаква материална дейност, свързана с дейността на дружествата майки. Следователно сме изправени пред пряка инвестиция, в рамките на която контролът над Prunus се превръща в инструмент за реализиране на свободното движение на капитали, т.е. на инвестиция.

45. Това е и изводът, до който стига Съдът в Решение по дело ELISA, където, изправен пред същия довод, приложен към член 990 E от CGI, той отхвърля прилагането на свободата на установяване в светлината на наличните фактически обстоятелства [22].

46. В конкретния случай напомнянето, че седалището на дружеството майка е в ОСТ отново потвърждава, че тази проблематика е отдалечена от въпроса за свободата на установяване. Поради това следва да се определи дали член 49 ДФЕС или решенията от 1991 г. и 2001 г. разширяват свободата на установяване и спрямо дружествата, установени на Британските Вирджински острови с дъщерни дружества в държава членка [23]. Както обаче вече установихме, дори по дело със страни държави членки свободата на установяване няма да е приложима, поради което не е необходимо да се задълбочаваме в този друг аспект на проблематиката.

21 — Вж. най-общо Решение от 21 юни 1974 г. по дело Reyners (2/74, Recueil, стр. 631, точка 21), Решение от 30 ноември 1995 г. по дело Gebhard (C-55/94, Recueil, стр. I-4165, точка 25), и по-конкретно Решение от 14 септември 2006 г. по дело Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Recueil, стр. I-8203, точка 18), в което Съдът прави анализ въз основа на тази предпоставка: „[…] за прилагането на разпоредбите относно правото на установяване е необходимо по принцип да се осигури постоянно присъствие в приемащата държава членка, а в случай на придобиване и притежаване на недвижими имоти — последните да бъдат активно управлявани. От предоставеното от запитващата юрисдикция описание на фактите обаче следва, че фондацията не притежава никакви помещения в Германия, за да упражнява дейността си, и че услугите, които изисква отдаването под наем на въпросното недвижимо имущество, се предоставят от германски синдик. […] Поради това следва да се направи изводът, че разпоредбите относно свободата на установяване не се прилагат при обстоятелства като тези по спора в главното производство“ (точки 19 и 20).

22 — Решение по дело ELISA, посочено по-горе, точки 63—65.

23 — В това отношение, но в контекста на спор относно трети страни, а не ОСТ, вж. Решение по дело A, посочено по-горе, точка 29 и Решение по дело N, посочено по-горе, точка 16, с нюансите, посочени в тях.

47. Следователно въз основа на обстоятелствата, представени в настоящото производство, не споделям тезата на Обединеното кралство, поради което предлагам на Съда да отговори на поставените въпроси изключително в светлината на свободното движение на капитали.

2. Неприложимост на член 63, параграф 1 ДФЕС в резултат на Решения 91/482 и 2001/822

48. Френската република поддържа, че мълчанието на част четвърта от ДФЕС и на решенията за асоцииране на ОСТ по отношение на свободното движение на капитали означава, че в отношенията си с тези територии Съюзът не е предвидил мерки за либерализиране на тази материя. Френската република смята, че този резултат не допуска и съпоставянето на ОСТ с трета страна поради самостоятелния характер на управлението на тези територии.

49. В началото следва да се признае, че Френската република правилно подчертава релевантността за настоящото дело на член 180 от Решение 91/482 и на член 47 от Решение 2001/822. Именно тези разпоредби по принцип биха могли да се приложат към случай като настоящия, тъй като определят специфичните условия, в които се извършва движението на капитали между ОСТ и Съюза. В резултат на влизането в сила и на отмяната на всяко от тези решения Решение 91/482 е действащото право за данъка за 2001 г., докато Решение 2001/822 е релевантното за данъка за следващата година [24].

50. Както правилно подчертава Френската република, по отношение на капиталите решенията за асоцииране на ОСТ се съсредоточават основно върху движенията от държавите членки към ОСТ. С други думи, ставало въпрос за свобода, в много по-голяма степен едностранна, отколкото двустранна, чиято първопричина е политиката на насърчаване на европейските инвестиции в ОСТ. Този подход е подчертан в член 168, буква д) от Решение 91/482, където се изисква да се улесни „нарастването и стабилизирането на финансовите потоци от частния сектор на Общността *към* ОСТ“ [25]. Решение 2001/822 изменя съдържанието на тази разпоредба, премахвайки нейния едностранен характер, но член 47, параграф 1, буква б) от него отново предвижда специални мерки, за да защити капиталовите инвестиции от Съюза към ОСТ. Така тази разпоредба забранява всяко ограничение на свободното

24 — Член 63 от Решение 2001/822, според който този текст влиза в сила на 2 декември 2001 г., след като Решение 91/482 престава да действа предишния ден.

25 — Курсивът е мой.

движение на капитали „за преки инвестиции в дружества, образувани в съответствие със законите на приемащата държава членка, страна или територия“ [26].

51. Същевременно фактът, че решенията се съсредоточават върху движението на капитали към ОСТ, не означава непременно, че част четвърта от ДФЕС или решенията имат само и изключително едностранно приложно поле от центъра към периферията. Напротив, посочените разпоредби свидетелстват за това, че режимът на капиталите в ОСТ има склонност да се проявява по-интензивно към последните, но това не предполага премахването на концепцията за двупосочния характер на свободата. Казано по друг начин, специалните договорености за ОСТ предвиждат конкретни мерки, за да гарантират в по-голяма степен потока от европейски капитали към ОСТ, но това изобщо не означава, че потокът в обратна посока не се включва в посочения режим.

52. По-нататък ще разгледам отделно в каква степен се проявява този двупосочен характер.

53. Първият аспект, който трябва да се вземе предвид, е буквалният текст на решенията от 1991 г. и 2001 г. Що се отнася до Решение 91/482, фактът, че движенията на капитали се ограничават стриктно до обменните операции, позволява да се потвърди, че случай като настоящия не попада в приложното му поле. Положението е малко по-сложно по отношение на Решение 2001/822, член 47 от което не се ограничава до конкретна дейност, а посочва изрично „преките инвестиции“ в рамките на „сделки по капиталовата сметка на платежния баланс“. Както обаче посочих в точка 50 от настоящото заключение, този член се отнася до преките инвестиции, направени в дружества, установени в ОСТ, като по този начин приложното му поле се ограничава до капиталовите потоци от държавите членки към териториите. По тази причина се налага изводът, че нито едно от двете решения не обхваща случай като този по настоящото дело, тъй като техните разпоредби се отнасят до

26 — Тази разпоредба поражда известни съмнения заради различните преводи, предмет на които е била. Текстът на френски език гласи, че: „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*“ (курсивът е мой). Текстът на испански език обаче, заедно с тези на други езици (например английски или немски), когато посочва „sociedades constituidas de conformidad con la legislación del Estado miembro, país o territorio de acogida“, оставя впечатлението, че съответните дружества са тези, които са уредени *или* съгласно закона на държава членка, *или* съгласно закона на ОСТ. От текста на френски език следва точно обратното, тъй като е очевидно, че тази разпоредба се отнася до дружествата, *уредени съгласно закона на държава членка, чието седалище се намира в ОСТ*, с която тази държава поддържа специални отношения, което потвърждава тълкуването на тази разпоредба от френското правителство, а именно че става въпрос за едно-посочна свобода, насочена към ОСТ. Тази разлика се появява и в текстовете на други езици, което задължава Съда да възприеме първото или второто тълкуване, макар че, предвид развитието на решенията за ОСТ, всичко сочи, че текстът на френски език е правилният.

дейности или капиталови потоци, различни от разглежданите тук.

54. Все пак фактът, че решенията не предвиждат нищо в хипотеза като настоящата, не означава задължително, че правото на Съюза е изчерпало своята функция. Както посочих в точки 31—39 от настоящото заключение, приложимото към ОСТ право не е самостоятелен правов ред, неподатлив на влиянието на общите разпоредби на Договорите. Напротив, веднага след като се установи, че особените разпоредби не се прилагат към конкретен случай, следва да се провери, предвид преследваните с част четвърта от ДФЕС цели, дали е необходимо да се посочи правило, предвидено в Договора, което се разпростира към третите държави. В конкретния случай тук въпросът се свежда до това дали член 63 ДФЕС е разпоредба, която в светлината на член 198 и сл. ДФЕС е приложима към национална мярка, която ограничава свободното движение на капитали от ОСТ към Съюза.

55. Както вече посочих, член 63 ДФЕС прогласява свободното движение на капитали, уточнявайки, че това правило поражда действието си не само между държавите членки, но също и по отношение на третите страни. Следователно свободното движение на капитали също не допуска, по доста изключителен начин в сравнение с останалите свободи, национални мерки, които затрудняват излизането и влизането на капитали, предназначени за трети страни или с произход от там. Предвид тази особеност смятам, че член 63 ДФЕС, тълкуван в светлината на член 198 и сл. ДФЕС, е приложим към ОСТ.

56. Всъщност разбирането за свободното движение на капитали като режим, отворен навън, неизбежно включва подлежащо на универсализиране схващане за същото. Отварянето на капиталовите пазари не се извършва на парче, а общо, за да се постигнат добре известни цели, които вече бяха посочени тук [27]. Да се разбира тази свобода като неприложима спрямо ОСТ, би противоречало на самата идея на сегашната редакция на член 63 ДФЕС, тъй като това би означавало очевидно изключение, което във всички случаи би трябвало да бъде изрично предвидено [28].

57. От друга страна, целите на специалните договорености за ОСТ, а именно техният икономически и социален напредък,

27 — Вж. точка 21 от настоящото заключение.

28 — Именно това постановява Hoge Raad der Nederlanden (Нидерландия) в решението си от 13 юли 2001 г. (№ 35 333, BNB 2001/323), потвърдено по-късно с решение от 12 август 2005 г. (№ 39 935, BNB x). В това отношение вж. *Smits*, D.S. The position of the EU Member States' associated and dependent territories under the freedom of establishment, the free movement of capital and secondary EU law in the field of company taxation. — Intertax, No. 12, 2010.

биха били поставени под въпрос, ако Съюзът допускаше влизането на капитали с произход от държавите членки към ОСТ, строго ограничавайки същевременно влизането в държавите членки на капитали от ОСТ. Насърчаването на икономическото и социално развитие заедно с установяването на „тесни икономически връзки“ между ОСТ и Съюза не изглежда съвместимо със свободно движение на капитали, което изключва ОСТ, като същевременно се прилага към която и да е трета страна. Именно връзките, които свързват ОСТ със Съюза, позволяват да се обоснове режим на асоцииране, който консолидира икономическите отношения между тези два вида територии. В някои случаи подобен режим може да включва въвеждането на ограничителни мерки, които понякога ще бъдат неутрализирани от други разпоредби [29]. Именно това уравновесяване е призвано да изпълни по-специално Решение 2001/822, както и всички актове, които го предхождат. Когато правото мълчи, следва да се приеме, че предвидена в Договора обща свобода, която по много специфичен начин се прилага за всички трети страни без изключение, трябва да се прилага и за ОСТ.

58. В обобщение, мисля, че изтъкнатият от Френската република довод не може да бъде възприет. Следователно предвид всичко гореизложено смятам, че при липсата на специални договорености в решенията за асоцииране, член 63 ДФЕС се прилага към ОСТ.

29 — Вж. например, по отношение на свободното движение на стоки, член 200, параграф 3 ДФЕС, който оправомощава ОСТ „да налагат мита, които отговарят на нуждите на тяхното развитие и индустриализация, или носят приходи за техния бюджет“.

3. По неприложимостта на член 63 ДФЕС заради клаузата *stand-still,* предвидена в член 64, параграф 1 ДФЕС

59. Според Комисията въпросната френска разпоредба попада в приложното поле на член 64, параграф 1 ДФЕС, доколкото, на първо място, става въпрос за правна норма, която е била в сила на 31 декември 1993 г., на второ място, тя се отнася до движението на капитали от трета страна, и на трето място, съставлява пряка инвестиция в недвижим имот. Щом тези условия са изпълнени, член 64, параграф 1 ДФЕС има действието на *stand-still,* в резултат на което свободното движение на капитали не произвежда действие върху националните мерки, които отговарят на посочените условия.

60. Правилно Комисията посочва, че дължимият данъкът съгласно CGI в редакцията му, приложима към делото по главното производство, представлява мярка, „действаща“ към 31 декември 1993 г. Съдът вече е имал възможност да се произнесе по този въпрос [30], а и аз съм съгласен с Комисията, когато приема, че въпросният

30 — В Решение по дело A Съдът е постановил, че „понятието “ограничение, действащо към 31 декември 1993 г.„ предполага, че правната уредба, в която се вписва разглежданото ограничение, от тази дата без прекъсване е част от правния ред на съответната държава членка. Наистина, ако това не е така, една държава членка би могла във всеки един момент да въведе отново ограничения на движението на капитали към или от трети страни, които са съществували в националния правен ред към 31 декември 1993 г., но които не са били запазени в сила“ (точка 48). Вж. също Решение на Съда от 12 декември 2006 г. по дело Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Recueil, стр. I-11753, точка 192) и Решение от 24 май 2007 г. по дело Holböck (C-157/05, Сборник, стр. I-4051, точка 41).

данък отговаря на необходимите условия, за да се счита за „действаща“ мярка към тази дата. Същото важи и по отношение на характеристиката „пряка инвестиция“, която член 64, параграф 1 ДФЕС изисква, тъй като въпросните разпоредби предвиждат данък върху инвестициите в недвижими имоти, направени с капитали от трети страни [31]. Фактът, че капиталът се е движил поетапно през верига от дружества, не лишава въпросното законодателство от ограничителната му функция на пряка инвестиция в недвижими имоти.

61. Накрая Комисията приема, че Британските Вирджински острови като ОСТ са „трета страна“ по смисъла на член 64, параграф 1 ДФЕС. За да обоснове становището си, Комисията се позовава на Становища 1/78 и 1/94, в които Съдът потвърждава, че ОСТ, доколкото остават извън приложното поле на Договора, трябва да се считат за трети страни за целите на правото на Съюза [32]. Освен това, както вече посочих в точка 38 от настоящото заключение, някои решения на Съда също отъждествяват ОСТ с трети страни, докато в други решения Съдът възприема различно разрешение.

62. Становището на Комисията по повод на това трето условие трудно може да се приеме, тъй като то опростява до крайност статута на ОСТ, който, както вече посочих, е особен и не позволява категорични решения. Когато Договорът препраща към третите страни в разпоредби, различни от тези в част четвърта, се налага, както вече посочих, във всеки конкретен случай да се разгледа дали въпросната разпоредба се прилага към ОСТ или не. Съдебната практика изглежда е възприела този подход от известно време, защото едновременно с решенията, посочени от Комисията, които възприемат отъждествяването на ОСТ с трети страни, съществуват и решения, които отхвърлят подобно отъждествяване [33].

63. Според мен препращането в член 64, параграф 1 ДФЕС към „трети страни“

31 — Директива 88/361/ЕИО от 24 юни 1988 година за прилагане на член 67 от Договора (ОВ L 178, стр. 5; Специално издание на български език, 2007 г., глава 10, том 1, стр. 10) определя преките инвестиции в недвижими имоти като „покупка на сгради и земя и строеж на сгради от частни лица с цел печалба или лично ползване. В тази категория се включват и правото на ползване, сервитутите и правото на строеж“. Това определение има индикативна тълкувателна стойност по отношение на израза „пряка инвестиция в недвижими имоти“ в областта на свободното движение на капитали, както Съдът многократно е потвърждавал (вж. Решение от 16 март 1999 г. по дело Trummer и Mayer, C-222/97, Recueil, стр. I-1661, точка 21, Решение от 11 януари 2001 г. по дело Stefan, C-464/98, Recueil, стр. I-173, точка 5, Решение по дело Centro di Musicologia Walter Stauffer, посочено по-горе, точка 22 и Решение по дело ELISA, посочено по-горе, точки 33 и 34).

32 — Становище 1/78, посочено по-горе, точка 62 и Становище 1/94, посочено по-горе, точка 17.

33 — Вж. точка 37 от настоящото заключение и цитираната там съдебна практика.

следва да се тълкува, като се вземат предвид специфичните цели, преследвани от тази разпоредба. Всъщност разпоредбата има за цел да предостави на държавите членки и на Съюза възможността да вземат едностранно решение за вдигането на мерки, които не съответстват на член 63 ДФЕС, при положение че са приети преди 31 декември 1993 г. С други думи, става въпрос за факултативна клауза от вида *stand-still* в полза на държавите членки и на Съюза, чието основание съответства на историческия момент, в който е родена европейската валутна политика и свободното движение на капитали е включено като още една свобода в Договорите [34]. В този момент положителните последици, до които би довела либерализацията на капитали, могат да се предвидят, но рискът от отрицателен ефект, годен да обоснове запазването на тогава действащите мерки с цел защита срещу евентуално неравновесие в движението на капитали, също е видим.

64. Като всяка клауза, която е изключение от обща свобода, член 64, параграф 1 ДФЕС трябва да се тълкува стриктно [35]. Всъщност ограничителният характер на тази разпоредба се проявява във факта, че не се прилага към всички форми на движение на капиталите, а се ограничава специално до движенията, които включват преки инвестиции, установяването, предоставянето на финансови услуги или допускането на ценни книжа на капиталовите пазари. Освен това изключението действа само и единствено по отношение на влизането на капитали от трети страни като реакция на особеността, която е типична само за свободното движение на капитали и която характеризира външното измерение на въпросната свобода.

65. От друга страна, ако се вземат предвид целите, преследвани от Договора при създаването на специалните договорености за ОСТ, прави впечатление, че приоритетът на тези договорености е засилване на политическите, социалните и икономическите връзки между тези територии и Съюза. Въпреки че от формална гледна точка те не са територии „*на*“ Съюза, вече посочих по-горе, че ОСТ са свързани „*със*“ Съюза при условия, които понякога ги доближават много повече до статута на държава членка, отколкото до статута на трета страна. От друга страна, доколкото не става въпрос и за трети страни, тъй като ОСТ не са суверенни държави, притежаващи международна правосубектност, връзката им със Съюза винаги трябва да се схваща в смисъл на интеграция. Изправени сме, така да се каже, пред различна и поетапна интеграция спрямо тази между държавите членки, но в крайна сметка става въпрос за интеграция.

66. Освен това, както посочих в точка 56 от настоящото заключение, свободното движение на капитали, предвидено в член 63 ДФЕС, трябва да се приложи към ОСТ, тъй като в противен случай би се стигнало до парадоксалното положение, в

34 — Относно тази разпоредба вж. *Hindelang*, S. The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment. Oxford University Press, Oxford 2009, p. 275 sq.

35 — Вж. в този смисъл, *Hindelang*, S., цитиран по-горе, стр. 280—291.

което свобода, призната на трети страни, е отказана на територии, с които Съюзът поддържа специални отношения. Предвид тази предпоставка прилагането на изключение от свободното движение на капитали, което се отнася само за трети страни, трябва да бъде предмет на много внимателно тълкуване, ако посочената свобода се прилага и към територии като ОСТ. Фактът, че ОСТ не са държави в същинския смисъл на думата и се ползват от режим, изрично защитен от Договора, обосновава според мен факта, че изключението в член 64, параграф 1 ДФЕС не се прилага към тези територии.

67. На последно място, този извод съответства в по-голяма степен на системата на Договора, тъй като поставя ОСТ в правното положение, предоставено им от част четвърта от ДФЕС, а именно на територии, спрямо които се прилага режим, който позволява изключения от общите правила на Договора, но който може да се подчинява на посочените норми, когато правото мълчи, и по-специално когато те засягат трети страни. Предвид всички тези обстоятелства следва да се потвърди, че член 64, параграф 1 ДФЕС не допуска отъждествяването на ОСТ с трети страни, тъй като става въпрос, тъкмо обратното, за разпоредба, ограничена до точна конюнктурна проблематика, чието разширяване към ОСТ би противоречало на преследваните от Договорите цели тези територии да се ползват от специални политически, икономически и социални отношения със Съюза.

68. Следователно в отговор на изтъкнатите от Комисията доводи смятам, че член 64, параграф 1 ДФЕС не се прилага към мярка като предвидената в член 990 E от CGI, приложена към юридическо лице, чието място на действително управление се намира на Британските Вирджински острови.

B — *Нарушението на член 63 ДФЕС*

69. След като вече отхвърлих съмненията във връзка с предходните въпроси, остава да се определи дали въпросното френско законодателство съответства на свободното движение на капитали, предвидено в член 63 ДФЕС. При отрицателен отговор на този въпрос след това трябва да се изследва дали е приложимо някое от съображенията, предвидени в член 65 ДФЕС.

1. По наличието на ограничение на свободното движение на капитали

70. В решението по дело ELISA [36] Съдът вече е имал възможност да се произнесе по

36 — Посочено по-горе.

въпроса дали член 990 E от CGI противоречи на член 63, параграф 1 ДФЕС, макар и в рамките на спор, в който мястото на действително управление на обложеното с данъка юридическо лице се намира в Люксембург. Следователно делото ELISA се отнася до законосъобразността на френския данък в контекста на движението на капитали между държави членки. Както в настоящия случай, Френската република поддържа, че наличието на спогодба за административно сътрудничество в борбата срещу данъчните измами и избягването на данъци или на договор, който гарантира принципа на равенство между данъкоплатците, е пропорционално изискване, което не съставлява пречка пред свободното движение на капитали.

71. Съдът е отхвърлил довода на Френската република и е постановил, че условие като посоченото по-горе, доколкото изисква двустранна спогодба между засегнатите държави членки, de facto е равностойно на постоянен режим на невъзможност за освобождаване от спорния данък за юридическите лица с място на действително управление в държава членка, различна от Франция. Затова Съдът приема, че тази правна уредба „за въпросните юридически лица представлява ограничение на принципа на свободно движение на капитали, което поначало е забранено от [Договора]“ [37].

72. Въпреки яснотата на решението по дело ELISA по отношение на въпроса за ограничението, все още остава да се определи дали това разрешение може да се пренесе върху случай, в който действителното управление на юридическото лице се намира не в държава членка, а в трета страна или територия, различна от тази на Съюза. Решението по дело A [38] дава отговор, макар и частичен, на този въпрос.

73. Всъщност по това дело от Съда се иска да определи дали понятието за ограничение върху движението на капитали, към което препраща член 63, параграф 1 ДФЕС, трябва да има същия обхват в отношенията между държавите членки и третите страни като този в отношенията между държавите членки. Противно на поддържаното от някои правителства, участвали в делото, Съдът стига до извода, че понятието за ограничение върху движението на капитали по принцип е едно и също, макар да подчертава, че следва да се вземе предвид фактът, че Договорът предвижда специални дерогации за движенията от и към трети страни [39], както и приложимата правна уредба, която е особено различна от действащата между държавите членки предвид участието на последните в процеса на европейска икономическа интеграция [40]. Като потвърждава течение в съдебната практика, вече започнато с Решение по дело Test Claimants [41], по този начин Съдът утвърждава тълкуване, което би

37 — Посочено по-горе, точка 78.

38 — Посочено по-горе.

39 — Вж. член 64, параграф 1 ДФЕС, член 66 ДФЕС и член 75, първа и втора алинея ДФЕС.

40 — Посочено по-горе, точки 35—38.

41 — Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, посочено по-горе, точка 171.

позволило да се приложи, макар с някои нюанси, съдебната му практика в областта на капиталите в положенията, възникнали между държави членки [42].

74. Въпреки че решенията по дело A и дело Test Claimants се отнасят до данъчни мерки, засягащи дивидентите, получени от дружества, установени в друга държава членка, този подход е потвърден съвсем наскоро именно по отношение на същия член 990 E от CGI, който е оспорен отново в настоящия случай. В Решение по дело Établissements Rimbaud [43] Съдът съвсем наскоро имаше повод да се произнесе по въпроса дали тази разпоредба представлява ограничение, когато мястото на ефективно управление на юридическото лице се намира в трета страна, а именно в държава от Европейското икономическо пространство. Вярно е, че при тези обстоятелства релевантната правна уредба се променя формално, тъй като се прилага не член 63, параграф 1 ДФЕС, а член 40 от Споразумението за ЕИП. Тази разпоредба обаче възпроизвежда съдържанието на член 63, параграф 1 ДФЕС, а съдебната практика по последния член по принцип се прилага и към член 40 от Споразумението за ЕИП [44]. При тези обстоятелства Съдът стига до извода, че правна уредба като френската, преценена в контекста на ЕИП, допринася за това инвестициите в недвижими имоти във Франция да са по-малко привлекателни за чуждестранните дружества като установените в Лихтенщайн [45].

75. Както вече посочих по-горе, отъждествяването на ОСТ с трети страни се свързва с особения статут на ОСТ като територии, поддържащи тесни връзки със Съюза. Това означава, че дори да не следва да се приложи автоматично съдебната практика по дело A или по дело Test Claimants към случай като настоящия, не може и да се твърди категорично, че се намираме в хипотеза като тази в Решение по дело ELISA или Решение по дело Établissements Rimbaud. Напротив, фактът, че мястото на действително управление на юридическото лице, обложено с френския данък, се намира на Британските Вирджински острови, означава, че ще трябва да се вземе предвид особеността на тази територия, за да се разтълкува член 63, параграф 1 ДФЕС. Съображенията, които

42 — В точка 77 от заключението си по дело A, посочено по-горе, генералният адвокат г-н Bot ясно посочва следното: „Договорът не уточнява съображенията, поради които приложното поле на тази свобода е разпростряно и върху третите страни. Обикновено се приема, че това разпростиране следва да се свързва с развитието на валутната политика на Общността. В същото време, ако държавите членки са искали разликата в целта да се отрази на обхвата на тази либерализация, що се отнася до отношенията им с третите страни, е трябвало, както изисква логиката, да прогласят принципа на свободното движение на капитали в Общността и извън нея, като използват различни изрази, както е било преди. Единственото обяснение за това, че въпреки посочената разлика в целта те са избрали да закрепят тази свобода на движение, като използват едни и същи изрази и в една и съща разпоредба от Договора, е по мое мнение намерението да ѝ придадат един и същи обхват и в двата случая“.

43 — Посочено по-горе.

44 — Вж. Решение от 23 септември 2003 г. по дело Ospelt и Schlössle Weissenberg (C-452/01, Recueil, стр. I-9743, точка 29), Решение от 1 април 2004 г. по дело Bellio F.lli (C-286/02, Recueil, стр. I-3465, точка 34), Решение от 23 февруари 2006 г. по дело Keller Holding (C-471/04, Recueil, стр. I-2107, точка 48), Решение от 11 юни 2009 г. по дело Комисия/Нидерландия (C-521/07, Сборник, стр. I-4873, точка 15), Решение от 23 октомври 2008 г. по дело Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, Сборник, стр. I-8061, точка 24), Решение от 19 ноември 2009 г. по дело Комисия/Италия (C-540/07, Сборник, стр. I-10983, точка 65).

45 — Посочено по-горе, точки 25—29.

излагам по-долу, имат за цел да улеснят отговора на този въпрос.

76. Вече посочих в точки 31—39 от настоящото заключение, че член 63, параграф 1 ДФЕС се прилага спрямо ОСТ. Въз основа на тази предпоставка следва да се подчертае, както прави Съдът в Решение по дело A и Решение по дело Test Claimants, че движението на капитали от и към Британските Вирджински острови се осъществява в правен контекст, който е различен от движението в рамките на Съюза [46]. Докато тази разлика в правната уредба обаче може да има определящо влияние при преценката на съображенията в подкрепа на мярка като разглежданата тук, това изобщо не пречи Съдът да констатира пряко и непоколебимо наличието на ограничение по смисъла на член 63, параграф 1 ДФЕС.

77. В този смисъл както Решение по дело ELISA, така и това по дело Établissments Rimbaud съдържат полезни примери, тъй като и двете се отнасят до разглежданата тук спорна разпоредба. В тези дела за Съда е безспорно, че режим като предвидения в член 990 E от CGI по принцип представлява ограничение на свободното движение на капитали, доколкото de facto води до постоянен режим на невъзможност за освобождаване от спорния данък за юридическите лица с място на действително управление извън френската територия [47]. При обстоятелства като тези в конкретния случай, след като веднъж вече беше потвърдено прилагането на член 63, параграф 1 ДФЕС, не намирам причина отговорът да е различен, дори ако мястото на действително управление се намира в ОСТ.

78. От гореизложеното следва, че разпоредба като член 990 E от CGI, която подчинява освобождаването от данък на юридическите лица, чието седалище не е във Франция, на допълнително спрямо другите данъчнозадължени лица условие, а именно на наличието на спогодба между Френската република и в конкретния случай ОСТ, по принцип представлява ограничение, забранено от член 63, параграф 1 ДФЕС.

2. Обосновка на ограничението

79. На този етап следва да се уточни най-напред, че разпоредбите на член 65, параграфи 1 и 2 ДФЕС са различни от

46 — Решение по дело A, посочено по-горе, точки 36 и 37 и Решение по дело Test Claimants, посочено по-горе, точки 170 и 171.

47 — Решение по дело ELISA, посочено по-горе, точки 75—78 и Решение по дело Établissements Rimbaud, посочено по-горе, точки 25—29.

обосновката, която предвижда първичното право за свободите на движение. Всъщност тази разпоредба предвижда три общи изключения, после ограничаването им и накрая, като краен резултат, разширяване на свободата на действие на държавите членки. Така член 65, параграф 1, буква а) предвижда обосновка за данъчните мерки, които провеждат разграничение между положения, които обективно не са сравними, параграф 1, буква б) съдържа обща обосновка, основана, наред с други съображения, на такива за обществен ред, а параграф 2 отбелязва особения случай на ограничения в областта на свободата на установяване.

80. Най-напред ще анализирам първата от тези обосновки, а именно по член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС. Както е известно, тази обосновка, която засяга единствено разпоредбите на националното „данъчно законодателство", които предвиждат разлики в третирането, вече е развита в практиката на Съда дори преди влизането в сила на член 65 ДФЕС. Както посочва Съдът в Решение по дело Verkooijen [48], съдебната практика признава, още преди влизането в сила на член 65 ДФЕС (тогава член 73 D ЕО), и по-специално след Решение по дело Schumacker [49], че национални данъчни разпоредби, които провеждат някои разграничения, основани главно на местопребиваването на данъкоплатците, могат да съответстват на правото на Съюза, ако се прилагат към положения, които не са обективно сравними. Следователно, макар вече да прилага разпоредбата на член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС, Съдът се съобразява с предходната си практика, прилагайки двоен *тест*.

81. На първо място, той изследва дали националното правило или решение се отнася до обективно сравними положения. Ако стигне до извода, че случаят не е такъв, законосъобразността на мярката трябва да бъде призната [50]. Ако стигне до обратния извод обаче, трябва да направи втори анализ — след като веднъж е установил, че положенията са сравними, той трябва да определи дали съществува императивно съображение от общ интерес, което обосновава законосъобразността на мярката в светлината на принципа на пропорционалност [51]. На второ място, необходимо е да се изследват съображения като съгласуваност на данъчната система [52] или ефикасност на борбата с данъчните измами [53].

82. Както става ясно от преписката, спорният френски данък в конкретния случай

48 — Решение от 6 юни 2000 г. (C-35/98, Recueil, стр. I-4071, точка 43).

49 — Решение от 14 февруари 1995 г. (C-279/93, Recueil, стр. I-225).

50 — Вж. Решение от 8 септември 2005 г. по дело Blanckaert (C-512/03, Recueil, стр. I-7685, точка 39) и Решение от 20 май 2008 г. по дело Orange European Smallcap Fund (C-194/06, Сборник, стр. I-3747, точка 65).

51 — Вж. Решение по дело Verkooijen, посочено по-горе, точки 56—61 и Решение от 7 септември 2004 г. по дело Manninen (C-319/02, Recueil, стр. I-7477, точка 52).

52 — Решение от 15 юли 2004 г. по дело Weidert и Paulus (C-242/03, Recueil, стр. I-7379, точка 17).

53 — Решение по дело Centro di Musicologia Walter Stauffer, посочено по-горе, точка 47.

съответства на единна система за данъчно облагане, в рамките на която правопораждащият факт е недвижимата собственост на юридическите лица. Така, предвид общото условие, което поражда задължението за плащане на данъка, юридическите лица, чието място на действително управление е във Франция, и тези, чието седалище е в чужбина, се намират в идентично положение по отношение на облагането на недвижимата им собственост [54]. Доколкото разликата в третирането се корени в предимство, свързано с данъка, сме изправени пред дискриминация в рамките на сравними положения, която следователно не е обхваната от текста на член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС.

83. Сега остава да се определи дали разликата в третирането отговаря на императивно съображение от общ интерес, а именно, както бе изтъкнато от държавите членки, участвали в производството, на ефективността на борбата с данъчните измами.

84. В решението по дело ELISA, след като припомня, че съдебната практика приема подобна обосновка само ако се отнася до чисто изкуствени схеми, чиято цел е заобикалянето на данъчния закон [55], Съдът изтъква две обстоятелства, които позволяват да се направи изводът, че член 990 E от CGI, приложен към движение на капитали между държавите членки, не попада в приложното поле на тази обосновка. На първо място, той подчертава, че Директива 77/799/ЕИО [56] създава обща рамка на сътрудничество и обмен на информация, която позволява на всяка администрация да води борба с данъчните измами в трансгранични положения [57]. Накрая, след като изтъква факта, че член 8, параграф 1 от Директива 77/799 предвижда изключение от задължението за сътрудничество, което се прилага към фактите по дело ELISA, Съдът повтаря вече консолидираната съдебна практика, по силата на която, дори когато е установено, че посоченият член се прилага, няма никаква пречка съответните данъчни власти да изискат от данъчнозадълженото лице доказателствата, които считат за необходими с оглед на правилното определяне на данъците, и евентуално да откажат да предоставят исканото освобождаване от данък, ако тези доказателства не бъдат представени [58].

85. На тази основа в Решение по дело ELISA Съдът стига до извода за несъвместимостта с Договора на член 990 E от CGI и отхвърля обосновката, изведена от наличието на императивно съображение

54 — Вж. в този смисъл Заключение на генералния адвокат г-н Mazák, представено по дело ELISA, посочено по-горе, точки 87—91, което изрично препраща към Решение по дело Manninen, посочено по-горе, точка 36.

55 — Решение по дело ELISA, посочено по-горе, точка 91, което препраща към Решение от 26 септември 2000 г. по дело Комисия/Белгия (C-478/98, Recueil, стр. I-7587, точка 45), Решение от 4 март 2004 г. по дело Комисия/Франция (C-334/02, Recueil, стр. I-2229, точка 27) и Решение от 12 септември 2006 г. по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Recueil, стр. I-7995, точка 50).

56 — Директива на Съвета от 19 декември 1977 година относно взаимопомощта между компетентните органи на държавите членки в областта на прякото и непрякото данъчно облагане (ОВ L 336, стр. 15; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 129).

57 — Решение по дело ELISA, посочено по-горе, точки 92—94.

58 — Решение по дело ELISA, посочено по-горе, точки 95 и 96, което препраща към Решение от 30 януари 2007 г. по дело Комисия/Дания (C-150/04, Сборник, стр. I-1163, точка 54). Този подход в практиката на Съда обаче започва да се развива с Решение от 28 януари 1992 г. по дело Bachmann, (C-204/90, Recueil, стр. I-249, точка 20).

от общ интерес, свързано с борбата срещу данъчните измами [59]. Макар Съдът да признава, че френските данъчни власти биха срещнали затруднения да си набавят всички релевантни доказателства с цел отмяната на данъка или евентуален контрол, проблемът на френския режим се състои в неговия автоматизъм, който не позволява на засегнатите дружества да представят доказателства, за да установят самоличността на акционерите си или каквито и да е други сведения, които френските власти сметнат за необходими. Следователно освобождаване от това естество, което не позволява по никакъв начин на данъчнозадълженото лице да сътрудничи с властите и така създава един вид необорима презумпция за данъчна измама, според Съда е непропорционално и следователно нарушава Договорите [60].

86. В настоящия случай в правната уредба има важен нюанс, тъй като мястото на действително управление на данъчнозадълженото юридическо лице се намира в ОСТ, а именно Британските Вирджински острови, където не се прилага вторичното право на Съюза, освен ако това е изрично предвидено. Както вече посочих по-горе, приложимостта на правото на Съюза спрямо ОСТ трябва да се преценява във всеки конкретен случай, когато правилата са част от първичното право. За разлика от това, във вторичното право трябва изрично да е предвидено прилагането му спрямо една или няколко ОСТ, за да може действието му да обхване и тези територии.

87. Не е такъв случаят с Директива 77/799 по отношение на Британските Вирджински острови. Както установяват Комисията и няколко държави членки, които са представили становища по настоящото дело, тази директива не се прилага в случай като настоящия, в който държава членка — Френската република — се нуждае от административно сътрудничество в областта на данъчното облагане от ОСТ, а именно Британските Вирджински острови в този случай. Освен това имах възможността да попитам представителя на Обединеното кралство дали понастоящем има и дали е съществувала към релевантната за настоящото дело дата спогодба или конвенция за сътрудничество между Обединеното кралство и Британските Вирджински острови в областта на данъчното облагане. Отговорът му беше отрицателен. Следователно сме изправени пред ОСТ, която е предмет на собствена правна уредба и за която не съществуват инструменти за административно сътрудничество в областта на данъчното облагане, дори по отношение на държавата членка, с която тази ОСТ поддържа специални отношения.

88. По този въпрос указания за особения статут на Британските Вирджински острови могат да се намерят в съдебната практика, свързана с външния аспект на свободното движение на капитали. Струва ми се уместно отново да се позова на Решение по дело A, в което Съдът подчертава по дело, свързано с трета страна, значението на европейската хармонизация в

59 — Решение по дело ELISA, посочено по-горе, точки 100 и 101.

60 — Решение по дело ELISA, посочено по-горе, точки 97—99.

областта на счетоводството на дружествата [61]. Така според Съда фактът, че дружествата, установени в държавите от Съюза, се подчиняват на общ счетоводен режим, предоставя на данъчнозадълженото лице „възможността да представи достоверни и доказуеми данни за структурата и дейностите на дружество, установено в друга държава членка“ [62]. За разлика от това подобни гаранции не са предоставени на данъчнозадълженото лице, „когато става въпрос за дружество, установено в трета страна, която не е задължена да прилага тези общностни мерки“ [63]. Доколкото тази липса на счетоводна хармонизация може да възникне и в дело относно Британските Вирджински острови, смятам, че Решение по дело ELISA, което упреква френските власти, че са лишили данъчнозадълженото лице от възможността да представи данъчни сведения, трябва да се приеме нюансирано в случай като настоящия.

89. Предвид предходното е очевидно, че държава членка, каквато е Френската република, не може да се ползва от Директива 77/799 и че в хипотеза като конкретната, в случай че се допусне представяне на доказателства от данъчнозадълженото лице, тя няма непременно да разполага с хармонизирани данъчни сведения, когато мястото на действително управление на данъчнозадълженото юридическо лице е на Британските Вирджински острови. Ако правната рамка, в която се вписва спорът между Prunus и френските данъчни власти, е такава, от практиката на Съда следва, че Френската република може законно да изтъква съображение от общ интерес, основано на борбата с данъчните измами.

90. От друга страна, подобно е изглежда разрешението, до което стига Съдът наскоро, когато трябва да се произнесе по съмненията, които поражда многократно цитираният член 990 E от CGI в рамките на спор, в който чуждестранната връзка е в Лихтенщайн. В Решение по дело Établissements Rimbaud Съдът провежда разграничение между този случай и случая по дело ELISA, подчертавайки многократно разликата, която съществува между правната уредба в единия и в другия случай [64]. Освен това в Решение по дело Établissements Rimbaud установява, че директивите относно счетоводството на дружествата се прилагат в Лихтенщайн по силата на приложение XXII от Споразумението за ЕИП [65], но дори в това положение Съдът приема, че може да се изтъкне императивно съображение от общ интерес, основано на борбата с данъчните измами. От това решение следва, че решаващото обстоятелство в анализа по същество е неприложимостта на Директива 77/799 в

61 — Решение по дело A, посочено по-горе, точка 62. Генералният адвокат г-н Bot заема становище в този смисъл в точки 141—143 от заключението си по това дело.

62 — Пак там.

63 — Пак там.

64 — Посочено по-горе, точка 46.

65 — Посочено по-горе, точка 42.

контекста на ЕИП, а не толкова хармонизирането в областта на счетоводството [66].

91. В разглеждания тук случай са налице тези два фактора: Директива 77/799 не се прилага, а и нищо не показва, че съществува хармонизация в областта на счетоводството на дружествата. Френските власти не само не могат да използват механизмите за сътрудничество, предвидени в тази директива, но и в случай че приемат писмени доказателства, представени от данъчнозадълженото лице, те отново ще бъдат затруднени да проверят истинността или законосъобразността им. При липса на инструменти за сътрудничество като тези, които съществуват между държавите членки, изглежда разумно да се признае, че Френската република подчинява освобождаването от данъка на условието за съществуване на спогодба за административно сътрудничество в борбата срещу данъчните измами или на договор, който гарантира принципа за недопускане на дискриминация между данъчнозадължените лица.

92. Следователно в отговор на поставения от Tribunal de grande instance de Paris въпрос смятам, че член 63 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска законодателство като предвиденото в член 990 D и сл. от CGI, което предоставя на юридическите лица с място на действително управление във Франция или, след 1 януари 2008 г., в държава — членка на Европейския съюз, възможността да се ползват от освобождаване от спорния данък и който, що се отнася до юридическите лица, чието място на действително управление е на територията на трета страна, поставя тази възможност в зависимост от съществуването на сключена между Франция и тази страна спогодба за административно сътрудничество в борбата с данъчните измами и избягването на данъци или от обстоятелството, че по силата на договор, съдържащ клауза за недопускане на основана на гражданството дискриминация, тези юридически лица не трябва да бъдат подлагани на по-тежко данъчно облагане от това, на което са подложени юридическите лица с място на действително управление във Франция.

93. Тъй като вече беше установено, че обосновката в член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС е приложима в конкретния случай и доколкото изложените по-горе доводи са достатъчни, за да се даде полезен отговор на първия преюдициален въпрос, не е необходимо да се анализират останалите изключения, предвидени в този член.

V — По втория преюдициален въпрос

94. С втория си преюдициален въпрос Tribunal de grande instance de Paris иска да се установи съвместимо ли е с член 63 и сл. ДФЕС законодателство като предвиденото

66 — Вж., отново по отношение на свободното движение на капитали между Италианската република и Норвегия, Исландия и Лихтенщайн, Решение от 19 ноември 2009 г. по дело Комисия/Италия (C-540/07, Сборник, стр. I-10983, точки 66—73).

в член 990 F от CGI, което разрешава на данъчната администрация да държи солидарно отговорно за плащането на предвидения в член 990 D и сл. от CGI данък всяко юридическо лице, подставено между длъжника или длъжниците на данъка и недвижимите имоти или вещните права върху тях.

95. Отговорът на този въпрос следва от предложения отговор на първия преюдициален въпрос. Така, ако държава членка може да постави ограничения пред свободното движение на капитали като разгледаните в конкретния случай, при това в съответствие с Договорите, нищо не пречи правовият ред на тази държава да предвиди режими на солидарна отговорност, за да събере даден данък. Режим от този вид, доколкото е замислен пропорционално и недискриминационно и е предназначен да изпълни легитимна цел от общ интерес, по принцип не противоречи на разпоредбата на член 63, параграф 1 ДФЕС.

96. Всъщност самият законодател на Съюза е приел солидарен режим в областта на непрякото данъчно облагане, чиято цел е да се гарантира плащането на данъчното задължение и следователно да се води борба с данъчните измами. Както е известно, член 22, параграф 7 от Директива 77/388/ЕИО [67] изисква държавите членки да приемат „необходимите мерки, така че лицата, които […] се считат за лица платци вместо данъчнозадължено лице, установено в друга страна, или които са солидарно отговорни за плащането с него, да спазват горепосочените задължения относно деклариране и плащане“ [неофициален превод]. Следователно, доколкото механизмът на солидарна отговорност представлява инструмент, който позволява на държавите членки да съберат дължимия данък, той не създава непременно ограничение пред свободното движение на капитали.

97. Този извод се подсилва, когато режимът на солидарна отговорност се прилага недискриминационно спрямо положения, в които не съществува връзка с правото на Съюза. Следователно, ако френското законодателство предвижда правило за солидарна отговорност в областта на данъчното облагане за чисто национални случаи, няма достатъчно съображения, за да се установи наличието на ограничение в случаи като настоящия. Задължение на запитващата юрисдикция е да се произнесе по този въпрос.

98. До същия извод се стига и предвид принципа на пропорционалност. Мярка, която предвижда правило за солидарна отговорност в областта на данъчното облагане като инструмент за борба с данъчните измами, е подходяща и необходима за постигане на тази цел. Ако френското законодателство гарантира идентичността на участващите дружества, така че отговорността да може да бъде пренасочена към цялата група, не може да се установи никакъв достатъчно сериозен излишък, за да се квалифицира мярката като непропорционална. При тези обстоятелства

67 — Шеста директива на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система за данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1).

задължение на запитващата юрисдикция е и да определи дали френският правов ред гарантира в областта на данъчното облагане данъкът да бъде солидарно наложен само на юридическите лица, които могат да бъдат обвързани с дадена единица.

99. Следователно предлагам на Съда на втория преюдициален въпрос да отговори, че член 63 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска законодателство като предвиденото в член 990 F от CGI, което разрешава на данъчната администрация да държи солидарно отговорно за плащането на предвидения в член 990 D и сл. от CGI данък всяко юридическо лице, подставено между длъжника или длъжниците на данъка и недвижимите имоти или вещните права върху тях.

VI — Заключение

100. Предвид изложените по-горе съображения предлагам на Съда да отговори на Tribunal de grande instance de Paris, както следва:

„1. Член 63 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска законодателство като предвиденото в член 990 D и сл. от CGI, което предоставя на юридическите лица с място на действително управление във Франция или, след 1 януари 2008 г., в държава — членка на Европейския съюз, възможността да се ползват от освобождаване от спорния данък и който, що се отнася до юридическите лица, чието място на действително управление е на територията на трета страна, поставя тази възможност в зависимост от съществуването на сключена между Франция и тази страна спогодба за административно сътрудничество в борбата с данъчните измами и избягването на данъци или от обстоятелството, че по силата на договор, съдържащ клауза за недопускане на основана на гражданството дискриминация, тези

юридически лица не трябва да бъдат подлагани на по-тежко данъчно облагане от това, на което са подложени юридическите лица с място на действително управление във Франция.

2. Член 63 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска законодателство като предвиденото в член 990 F от CGI, което разрешава на данъчната администрация да държи солидарно отговорно за плащането на предвиденията в член 990 D и сл. от CGI данък всяко юридическо лице, подставено между длъжника или длъжниците на данъка и недвижимите имоти или вещните права върху тях, при условие че се прилага пропорционално и недискриминационно“.