

Sprawa C-384/09

Prunus SARL i Polonium SA

przeciwko

Directeur des services fiscaux

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez
tribunal de grande instance de Paris)

Podatki bezpośrednio – Swobodny przepływ kapitału – Artykuł 64 TFUE – Osoby prawne mające siedzibę w państwie trzecim – Posiadanie nieruchomości położonych w państwie członkowskim – Podatek od wartości rynkowej tych nieruchomości – Odmowa zwolnienia – Ocena w odniesieniu do krajów i terytoriów zamorskich – Zwalczanie oszustw podatkowych – Odpowiedzialność solidarna

Streszczenie wyroku

1. *Swobodny przepływ kapitału – Postanowienia traktatu – Terytorialny zakres zastosowania – Kraje i terytoria zamorskie – Wpływanie w charakterze państw trzecich*

(art. 63 TFUE)

2. *Swobodny przepływ kapitału – Ograniczenia w przepływie kapitału do lub z państw trzecich – Ograniczenia istniejące w dniu 31 grudnia 1993 r. – Podatek od wartości rynkowej nieruchomości*

(art. 63, 64 ust. 1 TFUE)

1. Ponieważ art. 63 TFUE ma nieograniczony terytorialny zakres zastosowania, należy uznać, że artykuł ten reguluje także kwestię przepływów kapitałowych do krajów i terytoriów zamorskich oraz z takich krajów i terytoriów.

Tymczasem do krajów i terytoriów zamorskich mają zastosowanie szczególne zasady stowarzyszenia, ustanowione w części czwartej traktatu, co oznacza, że postanowienia ogólne traktatu – których terytorialny zakres zastosowania ograniczony jest co do zasady do państw członkowskich – nie znajdują zastosowania w stosunku do tych krajów i terytoriów bez wyraźnego odesłania. Do krajów i terytoriów zamorskich nie stosuje się zatem przepisów prawa Unii w sposób podobny jak do państw członkowskich, poza wypadkiem, gdy tego rodzaju zrównanie krajów i terytoriów zamorskich z państwami członkowskimi jest wyraźnie przewidziane na mocy prawa Unii.

Traktaty UE i FUE nie zawierają żadnej wyraźnej wzmianki o przepływie kapitału pomiędzy państwami członkowskimi a krajami i terytoriami zamorskimi. Wynika stąd, że liberalizacja przepływu kapitału wynikająca z art. 63 TFUE dotyczy krajów i terytoriów zamorskich w charakterze państw trzecich.

(por. pkt 20, 29-31)

2. Artykuł 64 ust. 1 TFUE, należy interpretować w ten sposób, że art. 63 TFUE nie stoi na przeszkodzie stosowaniu przepisów krajowych, obowiązujących w dniu 31 grudnia 1993 r., na mocy których zwalnia się z podatku od wartości rynkowej nieruchomości położonych na terytorium jednego z państw członkowskich Unii Europejskiej, spółki mające siedzibę na terytorium tego państwa, przy równoczesnym uzależnieniu takiego zwolnienia w odniesieniu do spółek mających siedzibę na obszarze jednego z krajów lub terytoriów zamorskich od istnienia konwencji o współpracy administracyjnej zawartej pomiędzy tym państwem członkowskim a tym terytorium, mającej na celu zwalczanie oszustw podatkowych i unikania opodatkowania lub od okoliczności, by w oparciu o umowy międzynarodowe zawierające klauzule niedyskryminacji ze względu na przynależność państwów wskazane osoby prawne nie mogły podlegać wyższemu opodatkowaniu, niż to, któremu podlegają spółki mające siedzibę na obszarze owego państwa członkowskiego.

(por. pkt 38; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 5 maja 2011 r.(*)

Podatki bezpośrednio – Swobodny przepływ kapitału – Artykuł 64 TFUE – Osoby prawne mające siedzibę w państwie trzecim – Posiadanie nieruchomości położonych w państwie członkowskim – Podatek od wartości rynkowej tych nieruchomości – Odmowa zwolnienia – Ocena w odniesieniu do krajów i terytoriów zamorskich – Zwalczanie oszustw podatkowych – Odpowiedzialność solidarna

W sprawie C-384/09

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez tribunal de grande instance de Paris (Francja) postanowieniem z dnia 9 września 2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 29 września 2009 r., w postępowaniu:

Prunus SARL,

Polonium SA

przeciwko

Directeur des services fiscaux,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász i G. Arestis (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: P. Cruz Villalón,

sekretarz: R. ?ere?, administrator,

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn? i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 23 wrze?nia 2010 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Prunus SARL oraz Polonium SA przez P. Guilleta oraz E. Clément, avocats,
- w imieniu rz?du francuskiego przez G. de Bergues'a, A. Adama oraz J.S. Pilczera, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu rz?du belgijskiego przez J.C. Halleux oraz M. Jacobs, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu rz?du du?skiego przez B. Weis Fogh, dzia?aj?c? w charakterze pe?nomocnika,
- w imieniu rz?du esto?skiego przez L. Uiba, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika,
- w imieniu rz?du hiszpa?skiego przez M. Mu?osa Péreza, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika,
- w imieniu rz?du w?oskiego przez G. Palmieri, dzia?aj?c? w charakterze pe?nomocnika, wspieran? przez P. Gentilego, avvocato dello Stato,
- w imieniu rz?du niderlandzkiego przez C. Wissels oraz B. Koopman, dzia?aj?ce w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu rz?du szwedzkiego przez A. Falk oraz C. Meyer-Seitz, dzia?aj?ce w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu rz?du Zjednoczonego Królestwa przez H. Walker, dzia?aj?c? w charakterze pe?nomocnika, wspieran? przez S. Ford, barrister,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala oraz J.P. Keppennego, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 9 grudnia 2010 r.,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 63 i nast. TFUE. Pytania podniesione w niniejszej sprawie dotycz? w istocie ustalenia, po pierwsze, czy francuski podatek od warto?ci rynkowej nieruchomo?ci posiadanych we Francji przez spó?k? maj?c? siedzib? w pa?stwie cz?onkowskim ma zastosowanie tak?e w odniesieniu do spó?ek, które maj? siedzib? w jednym z krajów lub terytoriów zamorskich, w niniejszej sprawie – na Brytyjskich Wyspach Dziewiczych, i po drugie, czy odpowiedzialno?? solidarna za zap?at? tego podatku, która ci??y na ka?dej osobie prawnej wyst?puj?cej pomi?dzy d?u?nikiem podatku a nieruchomo?ciami po?o?onymi we Francji, stanowi ograniczenie dla swobody przep?ywu kapita?u.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Prunus SARL (zwaną dalej „spółką Prunus”) i spółką Polonium SA (zwaną dalej „spółką Polonium”) z jednej strony a directeur général des impôts (dyrektorem generalnym ds. podatków) i directeur des services fiscaux d’Aix-en-Provence (dyrektorem służby skarbowej w Aix-en-Provence) (zwanymi łącznie „francuskimi organami skarbowymi”) z drugiej strony w przedmiocie zapłaty, do jakiej spółka Prunus była solidarnie zobowiązana z racji opodatkowania podatkiem od wartości rynkowej nieruchomości posiadanych we Francji przez osoby prawne (zwanego dalej „podatkiem 3-procentowym”) dwóch spółek, które mają udział w kapitale zakładowym spółki Prunus.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 W dniu 25 lipca 1991 r. Rada wydała decyzję 91/482/EWG w sprawie stowarzyszenia krajów i terytoriów zamorskich z Europejską Wspólnotą Gospodarczą (Dz.U. L 263, s. 1, zwaną dalej „szóstą decyzją o krajach i terytoriach zamorskich”), która obowiązuje do dnia 1 grudnia 2001 r.

4 W kwestii przepływu kapitałów art. 180 ust. 1 szóstej decyzji o krajach i terytoriach zamorskich stanowi:

„W odniesieniu do przepływu kapitału związanego z inwestycjami i bezpośrednimi płatnościami wewnątrz [krajów i terytoriów zamorskich] i państw członkowskich powstrzymaj się od przyjęcia, w zakresie transakcji wymiennych, środków, które mogą okazać się niezgodne z ich zobowiązaniami wynikającymi z zastosowania postanowień tej decyzji w dziedzinie wymiany towarów i usług, przedsiębiorczości i współpracy przemysłowej. Zobowiązania te jednak nie stoją na przeszkodzie zastosowaniu, z powodów związanych z istotnymi trudnościami gospodarczymi lub poważnymi problemami w bilansie płatniczym, niezbędnych środków ochronnych”.

5 W dniu 27 listopada 2001 r. Rada wydała decyzję 2001/822/WE w sprawie stowarzyszenia krajów i terytoriów zamorskich ze Wspólnotą Europejską (decyzję o stowarzyszeniu zamorskim) (Dz.U. L 314, s. 1, zwaną dalej „siódmą decyzją o krajach i terytoriach zamorskich”), która weszła w życie w dniu 2 grudnia 2001 r.

6 W kwestii przepływu kapitałów art. 47 ust. 1 lit. b) siódmej decyzji o krajach i terytoriach zamorskich stanowi, że z zastrzeżeniem art. 47 ust. 2, „w odniesieniu do transakcji na rachunku obrotów bezpośrednich w bilansie płatniczym państwa członkowskie i wewnątrz krajów i terytoriów zamorskich nie nakładają żadnych ograniczeń na swobodny przepływ kapitału na inwestycje bezpośrednio w spółkach utworzonych zgodnie z prawem przyjmującego państwa członkowskiego, kraju lub terytorium oraz zapewniają, by aktywa z takiej inwestycji i wszelkie zyski z niej wynikające mogły być realizowane i wywołane”. Artykuł 47 ust. 2 stanowi, że Unia Europejska, państwa członkowskie oraz kraje i terytoria zamorskie są uprawnione do podjęcia środków określonych odpowiednio w art. 64 TFUE na zasadach określonych w tym postanowieniu.

Prawo krajowe

7 Artykuł 990D i nast. code général des impôts (ogólnego kodeksu podatkowego, zwanego dalej „CGI”) stanowi, że przepisy wydanych przez ustawodawcę francuskiego w celu zwalczania określonej formy unikania opodatkowania.

8 Artykuł 990D CGI w brzmieniu mającym zastosowanie do stanu faktycznego sprawy przed

s?dem krajowym stanowi:

„Osoby prawne posiadaj?ce bezpo?rednio b?d? za po?rednictwem innej osoby nieruchomo?? lub wi?ksz? liczb? nieruchomo?ci po?o?onych we Francji, wzgl?dnie uprawnione z tytu?u praw rzeczowych na takich nieruchomo?ciach, podlegaj? rocznemu podatkowi w wysoko?ci 3% od warto?ci rynkowej tych nieruchomo?ci lub praw.

Za posiadaj?c? nieruchomo?ci lub prawa na nieruchomo?ci we Francji za po?rednictwem innej osoby jest uwa?ana ka?da osoba prawna, która posiada udzia?, bez wzgl?du na jego form? lub wielko??, w osobie prawnej b?d?cej w?a?icielem tej nieruchomo?ci lub prawa lub posiadaczem udzia?u w trzeciej osobie prawnej, która sama jest posiadaczem nieruchomo?ci lub praw lub po?redniczy w ?a?cuchu udzia?ów. Przepis ten znajduje zastosowanie bez wzgl?du na liczb? po?rednicz?cych osób prawnych”.

9 Artyku? 990E CGI w brzmieniu maj?cym zastosowanie do stanu faktycznego sprawy przed s?dem krajowym stanowi:

„Ustanowiony w art. 990D podatek nie ma zastosowania:

- 1) do osób prawnych, których maj?tek nieruchomy, w rozumieniu art. 990D, po?o?ony we Francji stanowi mniej ni? 50% ich francuskiego maj?tku. W tym celu za maj?tek nieruchomy nie jest uwa?any ten maj?tek, który osoby prawne wymienione w art. 990D lub po?rednicy przeznaczaj? na swoj? w?asn? dzia?alno?? zawodow? niezwi?zan? z nieruchomo?ciami;
- 2) do osób prawnych maj?cych siedzib? w pa?stwie lub na terytorium, które zawar?o z Francj? umow? o wzajemnej pomocy administracyjnej w celu zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, które ka?dego roku nie pó?niej ni? do 15 maja z?o?? o?wiadczenie w miejscu wskazanym w zarz?dzeniu, o którym mowa w art. 990F, wskazuj?c po?o?enie, opis i warto?? nieruchomo?ci znajduj?cych si? w ich posiadaniu na dzie? 1 stycznia, to?samo?? i adres ich udzia?owców na ten dzie? oraz liczb? udzia?ów lub akcji posiadanych przez ka?dego z nich;
- 3) do osób prawnych, których rzeczywiste centrum zarz?dzania znajduje si? we Francji, ani do innych osób prawnych, na które na mocy umowy mi?dzynarodowej nie mo?na na?o?y? wy?szego podatku, o ile ka?dego roku osoby te przekazuj? lub podejmuj? si? i przestrzegaj? obowi?zku przekazania organowi podatkowemu na jego ??danie po?o?enia i opisu nieruchomo?ci posiadanych na dzie? 1 stycznia oraz to?samo?ci i adresu ich akcjonariuszy, wspólników lub innych cz?onków, liczby akcji, udzia?ów lub innych praw przys?uguj?cych ka?demu z nich oraz za?wiadczenia o miejscu zamieszkania dla celów podatkowych; zobowi?zanie nale?y podj?? w dniu nabycia przez osob? prawn? nieruchomo?ci lub prawa na nieruchomo?ci, lub udzia?u, o których mowa w art. 990D, albo w terminie do dnia 15 maja 1993 r. w przypadku nieruchomo?ci, praw na nieruchomo?ci lub udzia?ów posiadanych w dniu 1 stycznia 1993 r.

[...]”.

10 Artyku? 990F CGI w brzmieniu maj?cym zastosowanie do stanu faktycznego sprawy przed s?dem krajowym stanowi:

„Podatek nale?ny jest z tytu?u nieruchomo?ci lub praw rzeczowych na nieruchomo?ciach, które nale?a?y do podatnika wed?ug stanu na dzie? 1 stycznia danego roku podatkowego, z wy??czeniem nieruchomo?ci prawid?owo zaliczonych do zasobów osób prawnych, które prowadz? dzia?alno?? w zakresie po?rednictwa nieruchomo?ci lub dzia?alno?? dewelopersk?. W wypadku ?a?cucha udzia?ów podatek obci??a t? osob? prawn? lub te osoby prawne, które znajduj? si? w ?a?cuchu najbli?szej w?asno?ci lub praw rzeczowych do nieruchomo?ci i które nie

podlegają zwolnieniu z podatku na podstawie art. 990E pkt 2 lub 3. Każda osoba prawna znajdująca się w związku uczestnictwa pomiędzy jednym lub wieloma dźwownikami podatku odpowiada solidarnie za jego zapłatę.

Osoba prawna, która naruszyła zobowiązanie, o którym mowa w art. 990E pkt 3 i w związku z tym objęta jest zakresem zastosowania podatku określonym w art. 990D, może jednak zwolnić się z opodatkowania, poczynając od roku, w którym przekazała organom skarbowym informacje, o których mowa we wskazanym pkt 3, i podejmie nowe zobowiązanie do przekazywania tych informacji w przyszłości na żądanie tych organów.

Podatnicy zobowiązani są najpóźniej do dnia 15 maja każdego roku zgłosić położenie, stan oraz wartość nieruchomości stanowiących przedmiot ich własności lub praw rzeczowych. Zgłoszenie to, połączony z zapłatą podatku, składa się w miejscu ustalonym w rozporządzeniu ministra właściwego ds. budżetowych.

Podatek podlega ściąganiu na zasadach i przy zastosowaniu sankcji i gwarancji mających zastosowanie do podatku rejestracyjnego. Do podatku stosuje się także art. 223 quinquies A.

W razie zbycia nieruchomości przedstawiciel, o którym mowa w art. 244 bis A ust. I, odpowiada za zapłatę podatku pozostałego do tego dnia”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

11 Spółka Prunus z siedzibą we Francji stanowi w 100% własność spółki Polonium, spółki holdingowej prawa luksemburskiego z siedzibą w Luksemburgu. Ta ostatnia spółka z kolei stanowi w 50% własność spółki Lovett Overseas SA, a w pozostałych 50% – spółki Grebell Investments SA (zwanymi dalej łącznie „spółkami Lovett i Grebell”), które to spółki zostały zarejestrowane na Brytyjskich Wyspach Dziewiczych.

12 W latach 1998–2002 do spółki Prunus należały, bezpośrednio lub pośrednio, liczne nieruchomości położone we Francji.

13 Spółki Prunus i Polonium dopełniły ciążących na nich obowiązków zgłoszeniowych i zostały zwolnione z podatku 3% procentowego na podstawie art. 990E CGI.

14 Tymczasem spółki Lovett i Grebell, będące ostatnimi ogniwami związku uczestnictwa, zostały obciążone tym podatkiem obliczonym według wartości rynkowej położonych we Francji nieruchomości należących, bezpośrednio lub pośrednio, do spółki Prunus, w wysokości 50% w odniesieniu do każdej z nich, albowiem przesłanki zwolnienia z podatku określone w art. 990E akapit trzeci CGI nie zostały spełnione w odniesieniu do obu tych spółek.

15 W dniach 19 września 2005 r. i 24 stycznia 2006 r. francuskie organy skarbowe skierowały do spółki Prunus – jako solidarnie odpowiedzialnej za zapłatę podatku 3% procentowego należnego od spółek Lovett i Grebell – wezwanie do zapłaty kwot należnych od tych dwóch spółek, oparte na decyzji podatkowej z dnia 7 maja 2003 r. Po tym, jak odwołania złożone przez spółkę Prunus odpowiednio w dniu 30 września 2005 r. i 8 lutego 2006 r. zostały oddalone decyzją z dnia 12 grudnia 2006 r., spółka ta złożyła skargę od tej decyzji do tribunal de grande instance de Paris (sądu okręgowego w Paryżu), żądając zwolnienia jej – jako dźwownika solidarnego – z omawianego zobowiązania podatkowego za lata 2001 i 2002.

16 Tribunal de grande instance de Paris dopuścił spółkę Polonium w charakterze dobrowolnego interwenienta po stronie spółki Prunus z uwagi na fakt, iż spółka Polonium jest właścicielem udziałów w spółce Prunus.

17 W tych okolicznościach tribunal de grande instance de Paris postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

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

2) Czy art. 56 i nast. WE stoją na przeszkodzie takiemu przepisowi prawnemu jak art. 990F code général des impôts, który umożliwia organom podatkowym pociągnięcie do solidarnej odpowiedzialności z tytułu zapłaty podatku przewidzianego w art. 990D i nast. code général des impôts także osoby prawnej występującej między innymi jako podatnikiem nieruchomości lub prawami do nieruchomości”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

18 Pierwsze pytanie sądu krajowego zmierza w istocie do ustalenia, czy zasada swobody przepływu kapitału należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie przepisom krajowym, takim jak będące przedmiotem sporu przed sądem krajowym, na mocy której zwalnia się z podatku od wartości rynkowej nieruchomości położonych na terytorium jednego z państw członkowskich Unii Europejskiej spółki mające siedzibę na terytorium tego państwa, przy równoczesnym uzależnieniu takiego zwolnienia w odniesieniu do spółek, mających siedzibę na terytorium jednego z krajów lub terytoriów zamorskich od istnienia konwencji o współpracy administracyjnej zawartej pomiędzy tym państwem członkowskim a tym terytorium, mającej na celu zwalczanie oszustw podatkowych i unikania podatków lub od okoliczności, by w oparciu o umowę międzynarodową zawierającą klauzulę niedyskryminacji ze względu na miejsce położenia siedziby wskazane osoby prawne nie mogły podlegać wyższemu opodatkowaniu niż to, jakiemu podlegają spółki mające siedzibę na terytorium tego państwa członkowskiego.

19 Ponieważ Brytyjskie Wyspy Dziewicze, na których spółki Lovett i Grebell są zarejestrowane, zostały ujęte w wykazie krajów i terytoriów zamorskich zawartym w załączniku II do traktatu FUE, należy zbadać, czy art. 63 TFUE reguluje kwestię przepływów kapitałowych pomiędzy państwami członkowskimi a takimi krajami i terytoriami.

20 Należy stwierdzić, że art. 63 TFUE zakazuje „wszelki[ch] ogranicze[?] w przepływie kapitału między państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi a państwami trzecimi”. Ponieważ postanowienie to ma nieograniczony terytorialny zakres zastosowania, należy uznać, że reguluje on także kwestię przepływów kapitałowych do krajów i terytoriów zamorskich oraz z takich krajów i terytoriów.

21 W tych okolicznościach trzeba zbadać, czy przepis krajowy taki jak będący przedmiotem sporu przed sądem krajowym może utrudniać swobodę przepływu kapitału.

22 Należy przypomnieć, że sporne przepisy krajowe zostały już zbadane przez Trybunał pod kątem zgodności z art. 63 TFUE – w wyroku z dnia 11 października 2007 r. w sprawie C-451/05 ELISA, Zb.Orz. s. I-8251, a także pod kątem zgodności z art. 40 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 3) – w wyroku z dnia 28 października 2010 r. w sprawie C-72/09 Établissements Rimbaud, Zb.Orz. s. I-10659. Z pkt 60 ww. wyroku w sprawie ELISA wynika także, że ponadgraniczna inwestycja w nieruchomości – taka jak sporna przed sądem krajowym – stanowi przepływ kapitału w rozumieniu art. 63 TFUE.

23 W wyżej przytoczonych wyrokach w sprawie ELISA i Établissements Rimbaud Trybunał orzekł, że przepisy takie jak będący przedmiotem sporu przed sądem krajowym stanowi ograniczenie swobody przepływu kapitału, ponieważ osoby prawne niemające siedziby zarządu we Francji podlegają, w odróżnieniu od innych podatników, zgodnie z art. 990E pkt 2 i 3 CGI dodatkowej przesłance, a mianowicie przesłance warunkującej skorzystanie z przywileju, to jest przesłance związanej z istnieniem umowy międzynarodowej zawartej pomiędzy Republiką Francuską a danym państwem. W braku takiej umowy osoba prawna niemająca siedziby zarządu we Francji zostaje pozbawiona możliwości skutecznego domagania się zwolnienia z podatku 3-procentowego na podstawie art. 990D i art. 990E pkt 2 i 3 CGI. Ta dodatkowa przesłanka może de facto oznaczać dla tej kategorii osób prawnych system wyłączenia w sposób stały zwolnienie z omawianego podatku, czyniąc mniej atrakcyjnym dokonywanie inwestycji w nieruchomości we Francji dla spółek zagranicznych.

24 W sprawie przed sądem krajowym nie ulega wątpliwości, że Republika Francuska i Brytyjskie Wyspy Dziewicze nie zawarły żadnej umowy o pomocy administracyjnej mającej na celu zwalczanie oszustw i unikania podatków ani umowy, na mocy której osoby prawne, które nie mają siedziby we Francji, nie podlegają wyższemu opodatkowaniu, niż osoby prawne, które mają siedzibę w tym państwie członkowskim.

25 Wynika stąd, że osoby prawne mające siedzibę na Brytyjskich Wyspach Dziewiczych nie mają możliwości skorzystania ze zwolnienia z podatku 3-procentowego. W konsekwencji unormowanie to powoduje, że inwestowanie w nieruchomości we Francji jest mniej atrakcyjne dla tych spółek zagranicznych. Wobec tego przepisy sporne w sprawie przed sądem krajowym stanowią dla tych spółek ograniczenie swobody przepływu kapitału, którego co do zasady zakazuje art. 63 TFUE.

26 Należy jednak zbadać, czy jak twierdzi rząd francuski i Komisja Europejska, ograniczenie takie jak sporne przed sądem krajowym może być uznane za ograniczenie istniejące według stanu na dzień 31 grudnia 1993 r. zgodnie z art. 64 ust. 1 TFUE.

27 Zgodnie z art. 64 ust. 1 TFUE zakaz ogranicze? swobodnego przep?ywu kapita?ów w rozumieniu art. 63 TFUE nie narusza stosowania ogranicze? istniej?cych w dniu 31 grudnia 1993 r. w stosunku do pa?stw trzecich na mocy prawa krajowego lub prawa Unii w odniesieniu do przep?ywu kapita?u do pa?stw trzecich lub z takich pa?stw, gdy dotycz? inwestycji bezpo?rednich, w tym inwestycji w nieruchomo?ci.

28 W tym wzgl?dzie nale?y wpierw ustali?, czy dla potrzeb stosowania postanowie? traktatu dotycz?cych swobody przep?ywu kapita?u kraje i terytoria zamorskie nale?y traktowa? jak pa?stwa cz?onkowskie, czy te? jak pa?stwa trzecie.

29 Nale?y przypomnie?, ?e Trybuna? orzek? ju?, ?e do krajów i terytoriów zamorskich maj? zastosowanie szczególne zasady stowarzyszenia, ustanowione w cz??ci czwartej traktatu, co oznacza, ?e postanowienia ogólne traktatu – których terytorialny zakres zastosowania ograniczony jest co do zasady do pa?stw cz?onkowskich – nie znajduj? zastosowania w stosunku do tych krajów i terytoriów bez wyra?nego odes?ania (zob. wyroki: z dnia 12 lutego 1992 r. w sprawie C?260/90 Leplat, Rec. s. I?643, pkt 10; z dnia 28 stycznia 1999 r. w sprawie C?181/97 van der Kooy, Rec. s. I?483, pkt 37; z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie C?110/97 Niderlandy przeciwko Radzie, Rec. s. I?8763, pkt 49; a tak?e z dnia 12 wrze?nia 2006 r. w sprawie C?300/04 Eman i Sevinger, Zb.Orz. s. I?8055, pkt 46). Do krajów i terytoriów zamorskich nie stosuje si? zatem przepisów prawa Unii w sposób podobny jak do pa?stw cz?onkowskich, poza wypadkiem, gdy tego rodzaju zrównanie krajów i terytoriów zamorskich z pa?stwami cz?onkowskimi jest wyra?nie przewidziane na mocy prawa Unii.

30 Nale?y za? stwierdzi?, ?e traktaty UE i FUE nie zawieraj? ?adnej wyra?nej wzmianki o przep?ywie kapita?u pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi a krajami i terytoriami zamorskimi.

31 Wynika st?d, ?e liberalizacja przep?ywu kapita?u wynikaj?ca z art. 63 TFUE dotyczy krajów i terytoriów zamorskich w charakterze pa?stw trzecich.

32 Wyk?adni? tak? potwierdzaj? przepisy siódmej decyzji o krajach i terytoriach zamorskich, która zosta?a wydana w chwili, gdy liberalizacja przep?ywów kapita?u w relacjach z pa?stwami trzecimi by?a ju? zrealizowana. Artyku? 47 ust. 2 tej decyzji stanowi bowiem, ?e art. 64 TFUE stosuje si? odpowiednio do krajów i terytoriów zamorskich.

33 Nale?y nast?pnie zbada?, czy ograniczenie takie jak wynikaj?ce z przepisów spornych przed s?dem krajowym, które dotyczy inwestycji w nieruchomo?ci, mo?e zosta? uznane za ograniczenie istniej?ce wed?ug stanu na dzie? 31 grudnia 1993 r.

34 W tej kwestii Trybuna? orzek? ju?, ?e pojm?cie ograniczenia istniej?cego wed?ug stanu na dzie? 31 grudnia 1993 r. zak?ada, ?e ramy prawne, w które wpisuje si? rozpatrywane ograniczenie, w sposób nieprzerwany po tym dniu stanowi?y cz??? krajowego porz?dku prawnego. W przeciwnym bowiem wypadku pa?stwa cz?onkowskie mog?yby w ka?dej chwili ponownie wprowadza? ograniczenia w przep?ywie kapita?u do pa?stw trzecich lub z takich pa?stw, które istnia?y w krajowym porz?dku prawnym w dniu 31 grudnia 1993 r., lecz które nie zosta?y utrzymane w mocy (zob. wyrok z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C?101/05 A, Zb.Orz. s. I?11531, pkt 48).

35 Z akt sprawy przes?anych Trybuna?owi wynika, ?e przepisy b?d?ce przedmiotem sporu przed s?dem krajowym zosta?y wprowadzone na mocy loi n° 92?1376, du 30 décembre 1992, portant loi de finances pour 1993 (ustawy nr 92?1376 z dnia 30 grudnia 1992 r. – ustawy finansowej na rok 1993, JORF nr 304 z dnia 31 grudnia 1992 r.), która wesz?a w ?ycie z dniem 1 stycznia 1993 r. Ograniczenie swobody przep?ywu kapita?ów pochodz?cych z krajów i terytoriów

zamorskich, jakie zostały wprowadzone na mocy tej ustawy, istniały zatem według stanu na dzień 31 grudnia 1993 r., czego wymaga art. 64 ust. 1 TFUE.

36 Jest ponadto poza sporem, że brzmienie przepisów według stanu na dzień 31 grudnia 1993 r. różni się od ich brzmienia według stanu w latach podatkowych 2001 i 2002, których dotyczy sprawa przed sądem krajowym, jedynie pod względem pewnych zmian o charakterze redakcyjnym, które nie zmieniają w żaden sposób logikę ram prawnych stanowiących czyżby porządku prawnego zainteresowanego państwa członkowskiego w sposób nieprzerwany od dnia 31 grudnia 1993 r.

37 Wynika stąd, że ograniczenia wynikające z przepisów krajowych, takie jak sporne przed sądem krajowym, są z mocy art. 64 ust. 1 TFUE dopuszczalne względem krajów i terytoriów zamorskich.

38 W tych okolicznościach na pierwsze spośród zadanych pytań należy odpowiedzieć, że art. 64 ust. 1 TFUE należy interpretować w ten sposób, że art. 63 TFUE nie stoi na przeszkodzie stosowaniu przepisów krajowych, obowiązujących w dniu 31 grudnia 1993 r., na mocy których zwalnia się z podatku od wartości rynkowej nieruchomości położonych na terytorium jednego z państw członkowskich Unii Europejskiej spółki mające siedzibę na terytorium tego państwa, przy równoczesnym uzależnieniu takiego zwolnienia w odniesieniu do spółek mających siedzibę na obszarze jednego z krajów i terytoriów zamorskich od istnienia konwencji o współpracy administracyjnej zawartej pomiędzy tym państwem członkowskim a tym terytorium, mającej na celu zwalczanie oszustw podatkowych i unikania opodatkowania lub od okoliczności, by w oparciu o umowy międzynarodowe zawierające klauzule niedyskryminacji ze względu na przynależność państwów wskazane osoby prawne nie mogły podlegać wyśszemu opodatkowaniu, niż to, któremu podlegają spółki mające siedzibę na obszarze tego państwa członkowskiego.

W przedmiocie pytania drugiego

39 W świetle powyższych rozważań nie ma potrzeby udzielenia odpowiedzi na pytanie drugie.

W przedmiocie kosztów

40 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 64 ust. 1 TFUE należy interpretować w ten sposób, że art. 63 TFUE nie stoi na przeszkodzie stosowaniu przepisów krajowych, obowiązujących w dniu 31 grudnia 1993 r., na mocy których zwalnia się z podatku od wartości rynkowej nieruchomości położonych na terytorium jednego z państw członkowskich Unii Europejskiej spółki mające siedzibę na terytorium tego państwa, przy równoczesnym uzależnieniu takiego zwolnienia w odniesieniu do spółek mających siedzibę na obszarze jednego z krajów i terytoriów zamorskich od istnienia konwencji o współpracy administracyjnej zawartej pomiędzy tym państwem członkowskim a tym terytorium, mającej na celu zwalczanie oszustw podatkowych i unikania opodatkowania lub od okoliczności, by w oparciu o umowy międzynarodowe zawierające klauzule niedyskryminacji ze względu na przynależność państwów wskazane osoby prawne nie mogły podlegać wyśszemu opodatkowaniu, niż to, któremu podlegają spółki mające siedzibę na obszarze tego państwa członkowskiego.

Podpisy

* Język postępowania: francuski.