



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziewiąta izba)

z dnia 15 lutego 2017 r.<sup>1\*</sup>

Odesłanie prejudycjalne — Swobodny przepływ kapitału — Artykuł 64 TFUE — Przepływy kapitału do lub z państw trzecich związane ze świadczeniem usług finansowych — Aktywa finansowe na szwajcarskim rachunku bankowym — Decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego — Termin na określenie wysokości zobowiązania podatkowego — Przedłużenie terminu na określenie wysokości zobowiązania podatkowego w przypadku aktywów posiadanych poza państwem członkowskim miejsca zamieszkania

W sprawie C-317/15

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów) postanowieniem z dnia 10 kwietnia 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 26 czerwca 2015 r., w postępowaniu:

X

przeciwko

**Staatssecretaris van Financiën,**

TRYBUNAŁ (dziewiąta izba),

w składzie: C. Vajda (sprawozdawca), pełniący obowiązki prezesa izby, K. Jürimäe i C. Lycourgos, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rządu niderlandzkiego przez M.L. Noort, M.K. Bulterman oraz J. Langerę, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niemieckiego przez J. Möllera i T. Henzego, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez G. M. De Socio avvocato dello Stato,

<sup>1</sup> — Język postępowania: niderlandzki.

— w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa oraz C. Soulay, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

### Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 64 ust. 1 TFUE.
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy X, osobą fizyczną, a Staatssecretaris van Financiën (sekretarzem stanu ds. finansów, Niderlandy), dotyczącego decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego w zakresie podatku od dochodów i składek na system ubezpieczeń społecznych za lata podatkowe 1998–2006.

### Ramy prawne

#### *Prawo Unii*

- 3 Artykuł 1 ust. 1 dyrektywy Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu [artykułu uchylonego przez traktat z Amsterdamu] (Dz.U. 1988, L 178, s. 5) stanowi:  
„Z zastrzeżeniem następujących przepisów państwa członkowskie znoszą ograniczenia w zakresie przepływów kapitału dokonywanych między osobami zamieszkałymi w państwach członkowskich. W celu ułatwienia stosowania niniejszej dyrektywy przepływy kapitału klasyfikuje się zgodnie z nomenklaturą zawartą w załączniku I”.
- 4 Wśród przepływów kapitału wymienionych w załączniku I do dyrektywy 88/361 w rubryce VI znajdują się „[o]peracje na rachunkach bieżących i depozytowych instytucji finansowych”, które obejmują między innymi „[o]peracje dokonywane przez rezydentów z krajowymi instytucjami finansowymi”.

#### *Prawo niderlandzkie*

- 5 Artykuł 16 Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (kodeksu podatkowego, zwanego dalej „AWR”) stanowi:  
„1. Jeżeli istnieją podstawy wskazujące na to, że podatnik błędnie [...] nie zapłacił w całości lub w części podatku, [...] inspektor może dokonać poboru zaległego podatku [...].  
[...]
3. Prawo do wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego wygasa po upływie 5 lat, licząc od dnia, w którym powstał obowiązek podatkowy [...].
4. Na zasadzie odstępstwa od ust. 3 zdanie pierwsze jeśli w odniesieniu do części przedmiotu opodatkowania, który znajduje się lub powstał za granicą, określono zbyt niski podatek, prawo do określenia wysokości zobowiązania podatkowego wygasa po upływie 12 lat, licząc od dnia, w którym powstał obowiązek podatkowy”.

## Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 6 W maju 2002 r. została złożona skarga na naruszenie Wet toezicht effectenverkeer (ustawy o nadzorze nad obrotem papierami wartościowymi). W konsekwencji zostało wszczęte dochodzenie karne, w ramach którego X był wielokrotnie przesłuchiwany.
- 7 Pismem z dnia 13 stycznia 2009 r. X przekazał niderlandzkim organom podatkowym informacje dotyczące rachunku na hasło, jaki posiadał w instytucji bankowej w Szwajcarii do początku 2004 r., a także rachunku, jaki posiadał w instytucji bankowej w Luksemburgu od początku 2004 r., a których nie wykazał w deklaracjach podatkowych sporządzonych za lata poprzedzające to pismo.
- 8 W dniu 27 lipca 2010 r. Officier van Justitie (prokurator, Niderlandy) przekazał organom podatkowym wyniki dochodzenia. W dniu 30 listopada 2010 r. zostały wydane decyzje określające wysokość zobowiązania podatkowego za lata 1998–2006.
- 9 X wniósł skargę na te decyzje do Rechtbank te Breda (sądu rejonowego w Bredzie, Niderlandy). Wyrokiem z dnia 12 września 2012 r. sąd ten stwierdził, że decyzje określające wysokość zobowiązania podatkowego wydane za lata do 2004 r. włącznie, przy zastosowaniu przedłużonego terminu na określenie zobowiązania podatkowego przewidzianego w art. 16 ust. 4 AWR, nie zostały wydane z wymaganą starannością w rozumieniu wyroku z dnia 11 czerwca 2009 r., X i Passenheim-van Schoot (C-155/08 i C-157/08, EU:C:2009:368). Sąd ten uznał jednak, na podstawie klauzuli standstill z art. 64 ust. 1 TFUE, że swoboda przepływu kapitału, a zatem orzecznictwo wynikające z tego wyroku, nie znajduje zastosowania w zakresie, w jakim decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego dotyczy konta szwajcarskiego. Z tych względów utrzymał on w mocy decyzje określające wysokość zobowiązania podatkowego za lata do 2003 r. włącznie, z wyjątkiem sprostowania dotyczącego podziału majątku pomiędzy X i jego małżonką, i obniżył wysokość zobowiązania podatkowego za 2004 r. o podatek dotyczący konta luksemburskiego.
- 10 Inspektor podatkowy wniósł apelację od wyroku Rechtbank te Breda (sądu rejonowego w Bredzie) do Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (sądu apelacyjnego w 's-Hertogenbosch, Niderlandy) w zakresie, w jakim wyrok ten dotyczył decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego za 2004 r., zarzucając, że nie została wykazana należyta staranność. X z kolei wniósł do Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (sądu apelacyjnego w 's-Hertogenbosch) apelację wzajemną od tego wyroku w zakresie, w jakim dotyczył on decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego za wszystkie lata, których dotyczył spór przed Rechtbank te Breda (sądem rejonowym w Bredzie), i zakwestionował w tym zakresie fakt, że klauzula standstill zawarta w art. 64 ust. 1 TFUE skutkuje brakiem zastosowania swobody przepływu kapitału w odniesieniu do jej konta szwajcarskiego.
- 11 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (sąd apelacyjny w 's-Hertogenbosch) oddalił apelację główną inspektora podatkowego jako bezzasadną. Apelację wzajemną X sąd ten uznał natomiast za niedopuszczalną w odniesieniu do decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego za lata do 2003 r. włącznie oraz za lata 2005 i 2006, ale uznał ją za zasadną w odniesieniu do decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego za 2004 r. Sąd ten stwierdził w tym zakresie, że określenie wysokości zobowiązania podatkowego w odniesieniu do konta szwajcarskiego w pełni wchodzi w zakres orzecznictwa wynikającego z wyroku z dnia 11 czerwca 2009 r., X i Passenheim-van Schoot (C-155/08 i C-157/08, EU:C:2009:368). Zdaniem tego sądu art. 64 ust. 1 TFUE nie miał zastosowania w postępowaniu głównym, ponieważ przepis zawarty w art. 16 ust. 4 AWR stanowi przepis ogólny, który może mieć zastosowanie do sytuacji niemających żadnego związku z inwestycjami bezpośrednimi, świadczeniem usług finansowych czy też dopuszczaniem papierów wartościowych na rynki kapitałowe, które to kategorie są wyraźnie wymienione w art. 64 ust. 1 TFUE.
- 12 X i Staatssecretaris van Financiën (sekretarz stanu ds. finansów) wnieśli skargi kasacyjne na wyrok Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (sądu apelacyjnego w 's-Hertogenbosch) do Hoge Raad der Nederlanden (sądu najwyższego Niderlandów). Sekretarz stanu ds. finansów podnosi, że Gerechtshof

te 's-Hertogenbosch (sąd apelacyjny w 's-Hertogenbosch) błędnie uznał, iż art. 64 ust. 1 TFUE nie obejmuje środków takich jak określenie wysokości zobowiązania podatkowego zastosowane do dochodów ze szwajcarskiego rachunku bankowego za 2004 r. z zastosowaniem terminu na określenie zobowiązania podatkowego zawartego w art. 16 ust. 4 AWR.

- 13 Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów) w pierwszej kolejności wyraża wątpliwości co do kwestii, czy przedmiotowy zakres stosowania art. 64 ust. 1 TFUE zostaje ograniczony przez przedmiot danych przepisów krajowych, czy też przez transakcję, która jest ograniczona przez te przepisy krajowe. W tym względzie stwierdza on z jednej strony, że odniesienie do „stosowania” ograniczeń zawarte w art. 64 ust. 1 TFUE wydaje się być argumentem przemawiającym za tą ostatnią możliwością. Ponadto uznaje on, że pierwsza możliwość mogłaby prowadzić do pozbawienia tego postanowienia istoty jego skuteczności (effet utile). Z drugiej strony zauważa on, że wyrok z dnia 14 grudnia 1995 r., Sanz de Lera i in. (C-163/94, C-165/94 i C-250/94, ECLI:EU:C:1995:451) mógłby dostarczyć argumentu za pierwszą możliwością. W wyroku tym Trybunał orzekł, że uregulowanie, które obowiązuje ogólnie dla każdego wywozu bilonu, banknotów lub czeków na okaziciela, włącznie z tymi, które w państwach trzecich nie dotyczą inwestycji bezpośrednich związanych z przedsiębiorczością, świadczeniem usług finansowych lub dopuszczaniem papierów wartościowych na rynki kapitałowe, nie wchodzi w zakres art. 73 C ust. 1 traktatu WE (obecnie art. 64 ust. 1 TFUE).
- 14 W drugiej kolejności Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów) wyraża wątpliwości dotyczące kwestii, czy art. 64 ust. 1 TFUE należy interpretować w ten sposób, że dotyczy on tylko prawa krajowego, które obowiązuje dostawcę usług finansowych i określa warunki lub sposób świadczenia usług. W tym względzie z jednej strony stwierdza on, że w sprawie zawisłej jeszcze w dniu wydania postanowienia odsyłającego, która następnie zakończyła się wyrokiem z dnia 21 maja 2015 r., Wagner-Raith (C-560/13, EU:C:2015:347), sąd odsyłający i Komisja Europejska opowiedzieli się za taką wykładnią. Z drugiej strony uznał on, że przeciwko przytoczonej wykładni można podnieść, iż brzmienie art. 64 ust. 1 TFUE nie daje ku temu wskazówek i dlatego faktyczne znaczenie tego postanowienia jest bardzo ograniczone.
- 15 W trzeciej i ostatniej kolejności Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów) zastanawia się, czy stosowanie art. 16 ust. 4 AWR w związku z rachunkiem posiadanym przez X w banku w Szwajcarii jest objęte wyrażeniem „ogranicze[nia] w odniesieniu do przepływu kapitału do lub z państw trzecich związan[ego] ze świadczeniem usług finansowych” w art. 64 ust. 1 TFUE. W tym względzie zauważa on, że mimo iż możliwe jest zakwalifikowanie posiadania rachunku papierów wartościowych jako usługi finansowej w świetle wyroku z dnia 11 czerwca 2009 r., X i Passenheim-van Schoot (C-155/08 i C-157/08, EU:C:2009:368), to ów wyrok dotyczy jednak wykładni art. 49 WE i 56 WE (obecnie art. 56 TFUE i 63 TFUE) i można wątpić, czy art. 64 ust. 1 TFUE powinien być interpretowany w ten sam sposób.
- 16 W tej sytuacji Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy przewidziane w art. 64 ust. 1 TFUE dopuszczenie stosowania ograniczeń do państw trzecich obejmuje także ograniczenie w prawie krajowym takie jak rozpatrywany w postępowaniu głównym przedłużony termin na określenie zobowiązania podatkowego, które może być stosowane także w sytuacjach niemających żadnego związku z inwestycjami bezpośrednimi, świadczeniem usług finansowych lub dopuszczaniem papierów wartościowych na rynki kapitałowe?
  - 2) Czy przewidziane w art. 64 ust. 1 TFUE dopuszczenie stosowania ograniczeń przepływu kapitału w związku ze świadczeniem usług finansowych dotyczy także ograniczeń, które, tak jak rozpatrywany w postępowaniu głównym przedłużony termin na określenie zobowiązania podatkowego, nie obowiązują usługodawcy ani nie określają warunków lub sposobu świadczenia usług?

- 3) Czy do »przepływu kapitału w związku ze świadczeniem usług finansowych« w rozumieniu art. 64 ust. 1 TFUE należy zaliczyć także przypadek taki jak niniejszy, w którym mieszkaniec państwa członkowskiego otworzył rachunek (papierów wartościowych) w instytucji bankowej poza Unią, i czy ma przy tym znaczenie, a jeśli tak, to w jakim zakresie, że ta instytucja bankowa dokonuje czynności na rzecz posiadacza rachunku?».

## **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

### *Uwagi wstępne*

- 17 Pytania prejudycjalne dotyczą wykładni art. 64 ust. 1 TFUE, zgodnie z którym art. 63 TFUE nie narusza ograniczeń istniejących na dzień 31 grudnia 1993 r. w stosunku do państw trzecich na mocy prawa krajowego lub prawa Unii w odniesieniu do przepływu kapitału do lub z państw trzecich, gdy dotyczą inwestycji bezpośrednich, w tym inwestycji w nieruchomości, związanych z przedsiębiorczością, świadczeniem usług finansowych lub dopuszczaniem papierów wartościowych na rynki kapitałowe.
- 18 Po pierwsze, należy zauważyć, że pytania te bazują na hipotezie, iż uregulowanie sporne w postępowaniu głównym, które przewiduje przedłużony termin na określenie zobowiązania podatkowego, stanowi ograniczenie w przepływie kapitału w rozumieniu art. 63 TFUE.
- 19 Po drugie, z postanowienia odsyłającego wynika, że uregulowanie to weszło w życie w dniu 8 czerwca 1991 r. Uregulowanie to miało zatem zastosowanie przed dniem 31 grudnia 1993 r., o którym mowa w art. 64 ust. 1 TFUE, a zatem spełnia kryterium czasowe zawarte w tym postanowieniu.

### *W przedmiocie pytania pierwszego*

- 20 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 64 ust. 1 TFUE należy interpretować w ten sposób, że ma on zastosowanie do uregulowania krajowego ustanawiającego ograniczenie w przepływach kapitału, o których mowa w tym postanowieniu, takie jak przedłużony termin na określenie zobowiązania podatkowego będący przedmiotem postępowania głównego, jeżeli ograniczenie to ma zastosowanie także w sytuacjach niemających żadnego związku z inwestycjami bezpośrednimi, przedsiębiorczością, świadczeniem usług finansowych lub dopuszczaniem papierów wartościowych na rynki kapitałowe.
- 21 W tym względzie należy stwierdzić, po pierwsze, że z brzmienia art. 64 ust. 1 TFUE wynika, iż postanowienie to przewiduje odstępstwo od zakazu ustanowionego art. 63 ust. 1 TFUE na rzecz „stosowania” ograniczeń istniejących w dniu 31 grudnia 1993 r. na mocy prawa krajowego w odniesieniu do przepływu kapitału, gdy dotyczą one inwestycji bezpośrednich, związanych z przedsiębiorczością, świadczeniem usług finansowych lub dopuszczaniem papierów wartościowych na rynki kapitałowe. Stosowanie art. 64 ust. 1 TFUE zależy zatem nie od przedmiotu uregulowania krajowego zawierającego takie ograniczenia, lecz od jego skutku. Postanowienie to ma zastosowanie w zakresie, w jakim to uregulowanie krajowe wprowadza ograniczenie w przepływie kapitału obejmującym inwestycje bezpośrednie, związane z przedsiębiorczością, świadczeniem usług finansowych lub dopuszczaniem papierów wartościowych na rynki kapitałowe. Wynika z tego, że fakt, iż uregulowanie to może również stosować się do innych sytuacji, nie może stać na przeszkodzie stosowaniu art. 64 ust. 1 TFUE w okolicznościach, których dotyczy.
- 22 Po drugie, taka interpretacja została potwierdzona przez orzecznictwo Trybunału. Uznaje ono bowiem, że ograniczenie w przepływie kapitału, takie jak mniej korzystne traktowanie dywidend zagranicznych na gruncie podatkowym, objęte jest zakresem art. 64 ust. 1 TFUE, jeżeli odnosi się do udziałów objętych w celu ustanowienia lub utrzymania trwałych i bezpośrednich powiązań ekonomicznych między udziałowcem a daną spółką i umożliwiających temu udziałowcowi aktywny udział

w zarządzaniu tą spółką lub w sprawowaniu nad nią kontroli (wyrok z dnia 24 listopada 2016 r., SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, pkt 78 i przytoczone tam orzecznictwo). Podobnie, zdaniem Trybunału, ograniczenie objęte jest zakresem art. 64 ust. 1 WE jako ograniczenie przepływu kapitału dotyczące inwestycji bezpośrednich, jeżeli dotyczy ono dokonywanych przez osoby fizyczne lub prawne wszelkiego rodzaju inwestycji, które służą ustanowieniu lub utrzymaniu trwałych i bezpośrednich powiązań między osobą, która wniosła kapitał, a przedsiębiorcą, któremu udostępnia ona kapitał w celu wykonywania działalności gospodarczej (zob. podobnie wyrok z dnia 20 maja 2008 r., Orange European Smallcap Fund, C-194/06, EU:C:2008:289, pkt 102). Z wyroków tych, a w szczególności z zawartych w nich wyrażen „jeżeli” i „o ile” wynika, że zakres stosowania art. 64 ust. 1 TFUE nie zależy od szczególnego przedmiotu ograniczenia krajowego, lecz od jego wpływu na przepływy kapitału, o których mowa w tym postanowieniu.

- 23 Powyższej wykładni art. 64 ust. 1 TFUE nie podważa wyrok z dnia 14 grudnia 1995 r., Sanz de Lera i in. (C-163/94, C-165/94 i C-250/94, EU:C:1995:451), przytoczony przez sąd odsyłający. Wprawdzie po wyjaśnieniu w pkt 33 tego wyroku, że fizyczny wywóz środków płatniczych nie może być uważany za przepływ kapitału, w pkt 35 i 36 powyższego wyroku Trybunał stwierdził, iż uregulowanie krajowe, które obowiązuje dla każdego wywozu bilonu, banknotów lub czeków na okaziciela, włącznie z tymi, które w państwach trzecich nie dotyczą inwestycji bezpośrednich, w tym inwestycji w nieruchomości związanych z przedsiębiorczością, świadczeniem usług finansowych lub dopuszczaniem papierów wartościowych na rynki kapitałowe, nie wchodzi w zakres art. 73 C ust. 1 traktatu WE (obecnie art. 64 ust. 1 TFUE), jednakże w pkt 37 tegoż wyroku Trybunał uznał, że państwa członkowskie są uprawnione do weryfikacji rodzaju i rzeczywistego charakteru spornych transakcji lub transferów, aby upewnić się, czy takie transfery nie są wykorzystywane do celów przepływów kapitału, jakie właśnie są przedmiotem ograniczeń dopuszczonych przez art. 73 C ust. 1 WE. Z wyroku z dnia 14 grudnia 1995 r., Sanz de Lera i in. (C-163/94, C-165/94 i C-250/94, EU:C:1995:451) wynika, że państwa członkowskie mogą powołać się na art. 64 ust. 1 TFUE w zakresie, w jakim przepisy krajowe mają zastosowanie do przepływów kapitału, o których mowa w tym postanowieniu.
- 24 Po trzecie, należy stwierdzić, że interpretacja, zgodnie z którą art. 64 ust. 1 TFUE znajduje zastosowanie tylko w wypadku, gdy sporne uregulowanie krajowe dotyczy wyłącznie przepływów kapitału przewidzianych w tym postanowieniu, byłaby sprzeczna z jego effet utile. Jak bowiem zauważył rząd niderlandzki w uwagach przedstawionych Trybunałowi, taka wykładnia skutkowałaby zmuszeniem wszystkich państw członkowskich, aby można było skorzystać z zezwolenia na stosowanie ograniczeń przewidzianego w art. 64 ust. 1 TFUE, do przeglądu ich ustawodawstwa krajowego sprzed daty 1 stycznia 1994 r. w celu bardzo dokładnego dostosowania się do zakresu owego postanowienia.
- 25 Na pytanie pierwsze należy zatem odpowiedzieć, iż art. 64 ust. 1 TFUE należy interpretować w ten sposób, że ma on zastosowanie do uregulowania krajowego ustanawiającego ograniczenie w przepływach kapitału, o których mowa w tym postanowieniu, takie jak przedłużony termin na określenie zobowiązania podatkowego będący przedmiotem postępowania głównego, nawet jeżeli ograniczenie to ma zastosowanie także w sytuacjach niemających żadnego związku z inwestycjami bezpośrednimi, przedsiębiorczością, świadczeniem usług finansowych lub dopuszczaniem papierów wartościowych na rynki kapitałowe.

*W przedmiocie pytania trzeciego*

- 26 Poprzez pytanie trzecie, które należy zbadać przed pytaniem drugim, sąd odsyłający w istocie dąży do ustalenia, czy otwarcie rachunku papierów wartościowych przez mieszkańca państwa członkowskiego w instytucji bankowej poza Unią, takie jak będące przedmiotem postępowania głównego, wchodzi w zakres pojęcia przepływów kapitału w związku ze świadczeniem usług finansowych w rozumieniu art. 64 ust. 1 TFUE.

- 27 W tym względzie należy, po pierwsze, zauważyć, że wobec braku w traktacie FUE definicji pojęcia „przepływu kapitału” Trybunał przyznał walor interpretacyjny nomenklaturze stanowiącej załącznik I do dyrektywy 88/361, przy czym zgodnie ze wstępem do tego załącznika zawarta w nim lista nie ma charakteru wyczerpującego (wyrok z dnia 21 maja 2015 r., Wagner-Raith, C-560/13, EU:C:2015:347, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo). Jak zauważyła Komisja w uwagach przedstawionych Trybunałowi, załącznik ten w rubryce VI wymienia „[o]peracje na rachunkach bieżących i depozytowych instytucji finansowych”, które obejmują między innymi „[o]peracje dokonywane przez rezydentów z zagranicznymi instytucjami finansowymi”. Otwarcie rachunku papierów wartościowych w instytucji bankowej, takie jak w postępowaniu głównym, wchodzi zatem w zakres pojęcia „przepływu kapitału”.
- 28 Po drugie, Trybunał orzekł, że aby przepis krajowy mógł wchodzić w zakres odstępstwa przewidzianego w art. 64 ust. 1 TFUE, musi on dotyczyć przepływów kapitału mających dostatecznie ścisły związek ze świadczeniem usług finansowych, co wymaga istnienia związku przyczynowo-skutkowego między przepływami kapitału a świadczeniem usług finansowych (zob. podobnie wyrok z dnia 21 maja 2015 r., Wagner-Raith, C-560/13, EU:C:2015:347, pkt 43, 44).
- 29 W tym względzie należy stwierdzić, że przepływy kapitału, do jakich prowadzi otwarcie rachunku papierów wartościowych w instytucji bankowej, mają związek ze świadczeniem usług finansowych. Z jednej strony jest bowiem bezsporne, że owa instytucja bankowa świadczy na rzecz posiadacza tego rachunku usługi zarządzania rachunkiem, które należy zakwalifikować do usług finansowych.
- 30 Z drugiej strony istnieje związek przyczynowo-skutkowy między danymi przepływami kapitału a świadczeniem usług finansowych, ponieważ posiadacz lokuje swój kapitał na rachunku papierów wartościowych ze względu na to, że w zamian korzysta z usług zarządzania ze strony instytucji bankowej. Zatem w sytuacji takiej jak ta w postępowaniu głównym istnieje dostatecznie ścisły związek między przepływami kapitału a świadczeniem usług finansowych.
- 31 Wynika stąd, iż na pytanie trzecie należy odpowiedzieć, że otwarcie rachunku papierów wartościowych przez mieszkańca państwa członkowskiego w instytucji bankowej poza Unią, takie jak będące przedmiotem postępowania głównego, wchodzi w zakres pojęcia przepływów kapitału w związku ze świadczeniem usług finansowych w rozumieniu art. 64 ust. 1 TFUE.

*W przedmiocie pytania drugiego*

- 32 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy przyznana państwom członkowskim przez art. 64 ust. 1 TFUE możliwość stosowania ograniczeń w przepływie kapitału w związku ze świadczeniem usług finansowych dotyczy także ograniczeń, które, tak jak rozpatrywany w postępowaniu głównym przedłużony termin na określenie zobowiązania podatkowego, nie obowiązują usługodawcy ani nie określają warunków lub sposobu świadczenia usług.
- 33 W tych okolicznościach należy przypomnieć, że decydujące kryterium stosowania art. 64 ust. 1 TFUE dotyczy związku przyczynowo-skutkowego między przepływami kapitału i świadczeniem usług finansowych, a nie podmiotowego zakresu stosowania spornych przepisów krajowych lub ich związku raczej z usługodawcą niż z odbiorcą takich usług. Zakres stosowania tego przepisu zdefiniowany jest bowiem poprzez odniesienie do kategorii przepływów kapitału, które mogą być przedmiotem ograniczeń (wyrok z dnia 21 maja 2015 r., Wagner-Raith, C-560/13, EU:C:2015:347, pkt 39).
- 34 W konsekwencji okoliczność, że przepis krajowy dotyczy przede wszystkim inwestora, a nie podmiotu świadczącego usługi finansowe, nie stoi na przeszkodzie temu, aby środek ten był objęty zakresem art. 64 ust. 1 TFUE (wyrok z dnia 21 maja 2015 r., Wagner-Raith, C-560/13, EU:C:2015:347, pkt 40). Podobnie okoliczność, że przepis krajowy nie ma związku z warunkami i sposobami świadczenia usługi finansowej, nie stoi na przeszkodzie, aby przepis ten wchodził w zakres owego postanowienia.

35 Wynika stąd, iż na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że przyznana państwom członkowskim przez art. 64 ust. 1 TFUE możliwość stosowania ograniczeń w przepływie kapitału w związku ze świadczeniem usług finansowych dotyczy także ograniczeń, które, tak jak rozpatrywany w postępowaniu głównym przedłużony termin na określenie zobowiązania podatkowego, nie obowiązują usługodawcy ani nie określają warunków lub sposobu świadczenia usług.

### **W przedmiocie kosztów**

36 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

- 1) **Artykuł 64 ust. 1 TFUE należy interpretować w ten sposób, że ma on zastosowanie do uregulowania krajowego ustanawiającego ograniczenie w przepływach kapitału, o których mowa w tym postanowieniu, takie jak przedłużony termin na określenie zobowiązania podatkowego będący przedmiotem postępowania głównego, nawet jeżeli ograniczenie to ma zastosowanie także w sytuacjach niemających żadnego związku z inwestycjami bezpośrednimi, przedsiębiorczością, świadczeniem usług finansowych lub dopuszczaniem papierów wartościowych na rynki kapitałowe.**
- 2) **Otwarcie rachunku papierów wartościowych przez mieszkańca państwa członkowskiego w instytucji bankowej poza Unią, takie jak będące przedmiotem postępowania głównego, wchodzi w zakres pojęcia przepływów kapitału w związku ze świadczeniem usług finansowych w rozumieniu art. 64 ust. 1 TFUE.**
- 3) **Przyznana państwom członkowskim przez art. 64 ust. 1 TFUE możliwość stosowania ograniczeń w przepływie kapitału w związku ze świadczeniem usług finansowych dotyczy także ograniczeń, które, tak jak rozpatrywany w postępowaniu głównym przedłużony termin na określenie zobowiązania podatkowego, nie obowiązują usługodawcy ani nie określają warunków lub sposobu świadczenia usług.**

Podpisy