Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 19ης Ιουλίου 2012*

«Άμεση φορολογία — Ελευθερία εγκαταστάσεως — Ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων — Συμφωνία για τον ΕΟΧ — Άρθρα 31 και 40 — Οδηγία 2009/133/ΕΚ — Πεδίο εφαρμογής — Ανταλλαγή μετοχών μεταξύ εταιρίας εγκατεστημένης σε κράτος μέλος και εταιρίας εγκατεστημένης σε τρίτο κράτος που είναι συμβαλλόμενο μέρος στη Συμφωνία για τον ΕΟΧ — Άρνηση χορηγήσεως φορολογικού πλεονεκτήματος — Σύμβαση περί αμοιβαίας διοικητικής αρωγής στον φορολογικό τομέα»

Στην υπόθεση C-48/11,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως βάσει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Korkein hallinto-oikeus (Φινλανδία) με απόφαση της 31ης Ιανουαρίου 2011, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 2 Φεβρουαρίου 2011, στο πλαίσιο της δίκης

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

κατά

A Oy,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους K. Lenaerts, πρόεδρο τμήματος, J. Malenovský, R. Silva de Lapuerta, Γ. Αρέστη (εισηγητή) και D. Šváby, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi

γραμματέας: C. Strömholm, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 29ης Φεβρουαρίου 2012,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η A Oy, εκπροσωπούμενη από τον M. Ohtonen, asianajaja,

— η Φινλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την M. Pere,

— η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον L. Fernandes,

— η Νορβηγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον K. B. Moen και την K. Moe Winther,

* Γλώσσα διαδικασίας: η φινλανδική.

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και I. Koskinen,

— η Εποπτεύουσα Αρχή της ΕΖΕΣ, εκπροσωπούμενη από τον X. Lewis και την F. Simonetti,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 31 και 40 της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, της 2ας Μαΐου 1992 (ΕΕ 1994, L 1, σ. 3, στο εξής: Συμφωνία για τον ΕΟΧ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της φινλανδικής φορολογικής αρχής Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö [υπηρεσίας για την προάσπιση των δικαιωμάτων των φορέων που μπορούν να προβαίνουν στην επιβολή φόρων] και της φινλανδικής εταιρίας A Oy (στο εξής: A), όσον αφορά ανταλλαγή μετοχών.

Το νομικό πλαίσιο

Η Συμφωνία για τον ΕΟΧ

3 Το άρθρο 6 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ προβλέπει τα εξής:

«Με την επιφύλαξη των μελλοντικών εξελίξεων της νομολογίας, εφόσον οι διατάξεις της παρούσας συμφωνίας είναι κατ' ουσίαν ταυτόσημες με τους αντίστοιχους κανόνες της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας και της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας Άνθρακα και Χάλυβα και με τις πράξεις που εγκρίνονται κατ' εφαρμογήν αυτών των δύο Συνθηκών, ερμηνεύονται, κατά τη θέση σε ισχύ και την εφαρμογή τους, σύμφωνα με τις σχετικές αποφάσεις του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων που έχουν εκδοθεί πριν από την ημερομηνία υπογραφής της παρούσας συμφωνίας.»

4 Το άρθρο 31 της Συμφωνίας αυτής ορίζει τα ακόλουθα:

«1. Στα πλαίσια των διατάξεων της παρούσας συμφωνίας, δεν υπάρχουν περιορισμοί στην ελευθερία εγκαταστάσεως των υπηκόων ενός κράτους μέλους της [Ευρωπαϊκής Κοινότητας] ή κράτους της [Ευρωπαϊκής Ζώνης Ελευθέρων Συναλλαγών (ΕΖΕΣ)] στο έδαφος οιουδήποτε άλλου από τα κράτη αυτά. Αυτή εκτείνεται επίσης στους περιορισμούς για την ίδρυση πρακτορείων, υποκαταστημάτων ή θυγατρικών εταιριών από τους υπηκόους ενός κράτους μέλους της [Ευρωπαϊκής Κοινότητας] ή κράτους της ΕΖΕΣ που είναι εγκατεστημένοι στο έδαφος οιουδήποτε από τα κράτη αυτά.

Η ελευθερία εγκαταστάσεως περιλαμβάνει την ανάληψη και την άσκηση μη μισθωτών δραστηριοτήτων καθώς και τη σύσταση και τη διαχείριση επιχειρήσεων, και ιδίως εταιριών κατά την έννοια του άρθρου 34, δεύτερο εδάφιο, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που ορίζονται από τη νομοθεσία της χώρας εγκαταστάσεως για τους δικούς της υπηκόους, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων του κεφαλαίου 4.

2. Οι ειδικές διατάξεις όσον αφορά το δικαίωμα εγκατάστασης περιλαμβάνονται στα παραρτήματα VIII ως XI.»

5 Το άρθρο 40 της εν λόγω Συμφωνίας ορίζει τα εξής:

«Στα πλαίσια των διατάξεων της παρούσας συμφωνίας, δεν επιβάλλονται περιορισμοί μεταξύ των συμβαλλομένων μερών, στις κινήσεις κεφαλαίων που ανήκουν σε πρόσωπα που έχουν κατοικία σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Κοινότητας ή της ΕΖΕΣ ούτε διάκριση μεταχείρισης [δυσμενείς διακρίσεις] που βασίζ[ον]ται στην ιθαγένεια ή στην κατοικία των μερών ή στον τόπο της επενδύσεως. Στο παράρτημα XII περιέχονται οι αναγκαίες διατάξεις για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Το δίκαιο της Ένωσης

6 Η ανταλλαγή μετοχών ορίζεται ως ακολούθως στο άρθρο 2, στοιχείο ε', της οδηγίας 2009/133/ΕΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 2009, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το εφαρμοστέο στις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, μερικές διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών καθώς και με τη μεταφορά της καταστατικής έδρας μιας SE [ευρωπαϊκής εταιρίας] ή μιας SCE [ευρωπαϊκής συνεταιριστικής εταιρίας] από ένα κράτος μέλος σε άλλο (ΕΕ L 310, σ. 34):

«[…] η πράξη με την οποία μια εταιρία αποκτά συμμετοχή στο κεφάλαιο άλλης εταιρίας σε ποσοστό το οποίο της παρέχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου της εταιρίας αυτής ή, έχοντας αποκτήσει μια τέτοια πλειοψηφική συμμετοχή, αποκτά μια περαιτέρω συμμετοχή, έναντι έκδοσης για τους εταίρους της δεύτερης αυτής εταιρίας, σε αντάλλαγμα των τίτλων τους, τίτλων παραστατικών του εταιρικού κεφαλαίου της πρώτης εταιρίας και, ενδεχομένως, έναντι καταβολής ποσού σε μετρητά το οποίο δεν υπερβαίνει το 10 % της ονομαστικής αξίας των τίτλων αυτών ή, ελλείψει ονομαστικής αξίας, της λογιστικής αξίας των τίτλων αυτών».

Το φινλανδικό δίκαιο

7 Τα άρθρα 52 και 52f, παράγραφοι 1 και 2, του νόμου 360/1968 περί φορολογίας εισοδημάτων προερχομένων από οικονομικές δραστηριότητες [Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968), στο εξής: νόμος περί φορολογίας εταιριών] έχουν ως ακολούθως:

«Άρθρο 52

Οι διατάξεις των άρθρων 52a έως 52f κατωτέρω έχουν εφαρμογή στη συγχώνευση, στη διάσπαση, στην εισφορά στοιχείων ενεργητικού και στην ανταλλαγή μετοχών ημεδαπών ανωνύμων εταιριών. Τα άρθρα 52a έως 52e του παρόντος νόμου έχουν εφαρμογή επίσης στη συγχώνευση, στην εισφορά στοιχείων ενεργητικού και στην ανταλλαγή μετοχών άλλων εταιριών περί των οποίων γίνεται λόγος στο άρθρο 3 του νόμου περί φορολογίας εισοδημάτων. Οι διατάξεις περί ανωνύμων εταιριών, περί μετοχών, περί κεφαλαίων και περί των μετόχων έχουν εφαρμογή συναφώς στις λοιπές εταιρίες, στα εταιρικά τους μερίδια, στα μετοχικά τους κεφάλαια που συνδέονται με τα κεφάλαιά τους και στους μετόχους ή στα μέλη τους. Οι διατάξεις περί συγχωνεύσεως έχουν επίσης εφαρμογή στις πράξεις συγχωνεύσεως ημεδαπών ενώσεων οικονομικού σκοπού. Οι διατάξεις περί ανωνύμων εταιριών, περί μετοχών και περί των μετόχων έχουν εφαρμογή συναφώς στα εταιρικά μερίδια των ως άνω ενώσεων καθώς και στους μετόχους και στις ίδιες τις ενώσεις αυτές.

Τα άρθρα 52a έως 52f εφαρμόζονται, με την επιφύλαξη των κατωτέρω προσδιοριζόμενων περιορισμών, όταν η συγχώνευση, η διάσπαση, η εισφορά ενεργητικού ή η ανταλλαγή μετοχών αφορά εταιρίες περί των οποίων γίνεται λόγος στο άρθρο 3, στοιχείο α', της οδηγίας 90/434/ΕΟΚ του Συμβουλίου, [της 23ης Ιουλίου 1990], σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών, καθώς και για τη μεταφορά της καταστατικής έδρας μιας SE ή μιας SCE από ένα κράτος μέλος σε άλλο, που υπόκεινται στον φόρο νομικών προσώπων. Μια εταιρία λογίζεται εγκατεστημένη σε κράτος

μέλος όταν έχει εκεί την έδρα της κατ' εφαρμογήν της νομοθεσίας του κράτους αυτού και δεν θεωρείται ως εγκατεστημένη εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης κατ' εφαρμογήν συμβάσεως συναφθείσας μεταξύ κράτους μέλους και τρίτης χώρας με σκοπό την αποφυγή της διπλής φορολογήσεως.

[…]

Άρθρο 52f

Νοείται ως ανταλλαγή μετοχών η πράξη με την οποία μια ανώνυμη εταιρία αποκτά μέρος των μετοχών άλλης ανώνυμης εταιρίας, έτσι ώστε οι μετοχές που κατέχει πλέον η πρώτη εταιρία να αντιπροσωπεύουν πλέον του ημίσεος των ψήφων που αντιστοιχούν στο σύνολο των μετοχών της άλλης εταιρίας, ή με την οποία, αν η πρώτη εταιρία κατείχε ήδη πλέον του ημίσεος των ψήφων, αποκτά και άλλες μετοχές της δεύτερης, και μεταβιβάζει ως αντιπαροχή στους μετόχους αυτής ένα μέρος δικών της μετοχών, είτε νεοεκδιδόμενων είτε υφιστάμενων. Η αντιπαροχή μπορεί να περιλαμβάνει επίσης ένα χρηματικό ποσό, τούτο όμως δεν μπορεί να είναι ανώτερο από δέκα τοις εκατό της ονομαστικής αξίας των μετοχών που δίδονται ως αντιπαροχή ή, ελλείψει ονομαστικής αξίας, του αντίστοιχου τμήματος του εταιρικού κεφαλαίου.

Από φορολογικής απόψεως, η ανταλλαγή μετοχών δεν λογίζεται ως μεταβίβαση. Το μη αποσβεσθέν ακόμη μέρος των εξόδων κτήσεως μετοχών στο πλαίσιο τέτοιας ανταλλαγής λογίζεται φορολογικώς ότι αποτελεί δαπάνες κτήσεως μετοχών. Όταν λαμβάνεται ως αντιπαροχή χρηματικό ποσό, η ανταλλαγή λογίζεται ως μεταβίβαση μετοχών.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

8 Η A κατέχει 4 093 από τις 20 743 μετοχές που αποτελούν το κεφάλαιο της εταιρίας φινλανδικού δικαίου C Oy (στο εξής: C), ήτοι ποσοστό συμμετοχής 19,7 % περίπου. Ο έτερος κύριος της C, που έχει συμμετοχή ύψους 80,3 % περίπου στο κεφάλαιο της εταιρίας αυτής, είναι η νορβηγική εταιρία B AS (στο εξής: B). Σκοπός της πράξεως που αποτελεί το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης είναι η ανταλλαγή μετοχών υπό την έννοια του άρθρου 52f του νόμου περί φορολογίας εταιριών, με την οποία η A, αφενός, μεταβιβάζει στη B τις μετοχές της C τις οποίες κατέχει και, αφετέρου, λαμβάνει ως αντάλλαγμα νέες μετοχές της B αντιστοιχούσες στο 6 % περίπου του κεφαλαίου της. Κατόπιν της συναλλαγής αυτής η B θα κατέχει το 100 % του κεφαλαίου της C.

9 Η A είχε υποβάλει ερώτημα στην αρμόδια φορολογική αρχή keskusverolautakunta [κεντρική φορολογική επιτροπή] σχετικό με το αν έχει εφαρμογή στην επίμαχη στην κύρια δίκη ανταλλαγή μετοχών το άρθρο 52f, δυνάμει του οποίου η ανταλλαγή μετοχών δεν λογίζεται, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, ως φορολογητέα μεταβίβαση.

10 Η ως άνω επιτροπή εκτίμησε, με τη δεσμευτική απόφασή της αριθ. 55/2008, της 1ης Οκτωβρίου 2008, ότι οι αρχές που θέτει το άρθρο 52f του νόμου περί φορολογίας εταιριών έχουν εφαρμογή στην περιγραφόμενη ανταλλαγή μετοχών μεταξύ A και B. Κατά την απόφαση αυτή, οι αρχές που απορρέουν από το άρθρο 52f του νόμου περί φορολογίας εταιριών έχουν εφαρμογή εν προκειμένω, οπότε η ανταλλαγή αυτή δεν πρέπει να λογίζεται ως μεταβίβαση μετοχών όσον αφορά τη φορολογική μεταχείριση της A.

11 Με την αίτηση αναιρέσεως ενώπιον του Korkein hallinto-oikeus (ανώτατου διοικητικού δικαστηρίου), η Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö ζητεί την ακύρωση της δεσμευτικής αποφάσεως της κεντρικής φορολογικής επιτροπής.

12 Το Korkein hallinto-oikeus αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Λαμβανομένων υπόψη των άρθρων 31 και 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ, πρέπει να τυγχάνει της ίδιας ουδέτερης φορολογικής μεταχειρίσεως η ανταλλαγή μετοχών, στο πλαίσιο της οποίας φινλανδική ανώνυμη εταιρία μεταβιβάζει σε νορβηγική εταιρία (έχουσα τη νομική μορφή «aksjeselskap» [ανώνυμης εταιρίας]) μετοχές εταιρίας που της ανήκει και λαμβάνει ως αντιπαροχή μετοχές που εκδίδει η νορβηγική εταιρία, όπως και η ανταλλαγή μετοχών μεταξύ ημεδαπών ανωνύμων εταιριών ή εταιριών εγκατεστημένων εντός κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

13 Εισαγωγικώς, πρέπει να σημειωθεί ότι το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι ο νόμος περί φορολογίας εταιριών μεταφέρει την οδηγία 2009/133 στο εσωτερικό δίκαιο.

14 Κατά το άρθρο 1 της εν λόγω οδηγίας, αυτή έχει εφαρμογή αποκλειστικά στις ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρίες εγκατεστημένες στο έδαφος δύο ή περισσοτέρων κρατών μελών. Δεδομένου ότι μία από τις εταιρίες που μετέχουν στην επίμαχη στην κύρια δίκη ανταλλαγή μετοχών δεν είναι εγκατεστημένη σε κράτος μέλος, ήτοι η Β που είναι εγκατεστημένη στη Νορβηγία, η εν λόγω ανταλλαγή δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2009/133. Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να δοθεί απάντηση στο ερώτημα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο κατόπιν εξετάσεως των διατάξεων της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας σε συνάρτηση με τις διατάξεις της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ.

15 Όσον αφορά τη Συμφωνία για τον ΕΟΧ, πρέπει να υπομνησθεί ότι ένας από τους κύριους σκοπούς της συμφωνίας αυτής είναι η κατά το δυνατόν πληρέστερη πραγμάτωση της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων, των προσώπων, των υπηρεσιών και των κεφαλαίων σε ολόκληρο τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο (ΕΟΧ), ούτως ώστε η πραγματοποιηθείσα στο έδαφος της Ένωσης εσωτερική αγορά να επεκταθεί στα κράτη της ΕΖΕΣ. Υπό την προοπτική αυτή, πολλές διατάξεις της εν λόγω Συμφωνίας έχουν ως σκοπό να διασφαλίσουν την κατά το δυνατόν ομοιόμορφη ερμηνεία της στο σύνολο του ΕΟΧ (βλ. γνωμοδότηση 1/92, της 10ης Απριλίου 1992, Συλλογή 1992, σ. I-2821). Στο πλαίσιο αυτό, απόκειται στο Δικαστήριο να μεριμνά ώστε οι κανόνες της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ οι οποίοι ταυτίζονται κατ' ουσία με τους αντίστοιχους της Συνθήκης ΛΕΕ να ερμηνεύονται κατά ομοιόμορφο τρόπο εντός των κρατών μελών (αποφάσεις της 19ης Νοεμβρίου 2009, C-540/07, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 2009, σ. I-10983, σκέψη 65, και της 28ης Οκτωβρίου 2010, C-72/09, Établissements Rimbaud, Συλλογή 2010, σ. I-10659, σκέψη 20).

16 Εξάλλου, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, καίτοι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα κράτη αυτά οφείλουν να τηρούν, κατά την άσκησή της, το δίκαιο της Ένωσης (βλ., ιδίως, αποφάσεις της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-319/02, Manninen, Συλλογή 2004, σ. I-7477, σκέψη 19· της 6ης Μαρτίου 2007, C-292/04, Meilicke κ.λπ., Συλλογή 2007, σ. I-1835, σκέψη 19· της 24ης Μαΐου 2007, C-157/05, Holböck, Συλλογή 2007, σ. I-4051, σκέψη 21, καθώς και της 11ης Οκτωβρίου 2007, C-451/05, ELISA, Συλλογή 2007, σ. I-8251, σκέψη 68). Ομοίως, η αρμοδιότητά τους αυτή δεν τους παρέχει την ευχέρεια να εφαρμόζουν μέτρα αντίθετα προς τις σχετικές με την κυκλοφορία ελευθερίες τις οποίες κατοχυρώνουν οι αντίστοιχες διατάξεις της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ (βλ. απόφαση Établissements Rimbaud, προαναφερθείσα, σκέψη 23).

17 Όσον αφορά την ελευθερία υπό το πρίσμα της οποίας πρέπει να αναλυθεί η επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθεσία, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι, για να προσδιοριστεί αν μια εθνική νομοθεσία υπάγεται στους κανόνες περί ελευθερίας εγκαταστάσεως ή σε εκείνους περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το αντικείμενο της επίμαχης νομοθεσίας (διάταξη της 10ης Μαΐου 2007, C-492/04, Lasertec, Συλλογή 2007, σ. I-3775, σκέψη 19 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

18 Έτσι, οι εθνικές διατάξεις που αφορούν την κατοχή μερίδας συμμετοχής η οποία καθιστά δυνατή την άσκηση σημαντικής επιρροής στις αποφάσεις της οικείας εταιρίας και στον καθορισμό των δραστηριοτήτων της εμπίπτουν στο πεδίο ουσιαστικής εφαρμογής των σχετικών με την ελευθερία εγκαταστάσεως διατάξεων της Συνθήκης ΛΕΕ (βλ. διάταξη Lasertec, προαναφερθείσα, σκέψη 20 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

19 Από το γράμμα του άρθρου 52f του νόμου περί φορολογίας εταιριών προκύπτει σαφώς ότι, για να μη λογίζεται η οικεία ανταλλαγή μετοχών ως φορολογητέα μεταβίβαση, η αποκτώσα εταιρία πρέπει να κατέχει ή να αποκτά μετοχές της άλλης εταιρίας οι οποίες της παρέχουν πλέον του ημίσεος των δικαιωμάτων ψήφου στο πλαίσιο της τελευταίας αυτής εταιρίας. Τέτοιες εθνικές διατάξεις, οι οποίες εφαρμόζονται σε πράξεις που συνεπάγονται την ιδιοκτησία ή την απόκτηση ελέγχου εταιρίας, εμπίπτουν στην ελευθερία εγκαταστάσεως.

20 Επομένως, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί απάντηση λαμβανομένου υπόψη μόνον του άρθρου 31 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ.

21 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι οι κανόνες που απαγορεύουν τους περιορισμούς στην ελευθερία εγκαταστάσεως, όπως αυτοί ορίζονται στο άρθρο 31 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ, ταυτίζονται με εκείνους τους οποίους επιβάλλει το άρθρο 49 ΣΛΕΕ (βλ. αποφάσεις της 23ης Φεβρουαρίου 2006, C-471/04, Keller Holding, Συλλογή 2006, σ. I-2107, σκέψη 49, και της 23ης Οκτωβρίου 2008, C-157/07, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, Συλλογή 2008, σ. I-8061, σκέψη 24).

22 Επιπλέον, πρέπει να σημειωθεί ότι το άρθρο 6 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ ορίζει ότι, με την επιφύλαξη των μελλοντικών εξελίξεων της νομολογίας, εφόσον οι διατάξεις της Συμφωνίας αυτής είναι κατ' ουσίαν ταυτόσημες προς τους αντίστοιχους κανόνες της Ένωσης, ερμηνεύονται, κατά τη θέση σε ισχύ και την εφαρμογή τους, σύμφωνα με τις σχετικές αποφάσεις του Δικαστηρίου που έχουν εκδοθεί πριν από την ημερομηνία υπογραφής της εν λόγω Συμφωνίας.

23 Έτσι, όσον αφορά τις εταιρίες που έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία κράτους μέλους ή τρίτης χώρας η οποία είναι συμβαλλόμενο μέρος στη Συμφωνία για τον ΕΟΧ και έχουν την καταστατική έδρα τους, την κεντρική διοίκησή τους ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Ένωσης ή εντός μιας από τις τρίτες χώρες που είναι συμβαλλόμενα μέρη στη Συμφωνία για τον ΕΟΧ, η ελευθερία εγκαταστάσεως περιλαμβάνει το δικαίωμα να ασκούν τη δραστηριότητά τους εντός άλλων κρατών μελών ή άλλων τρίτων χωρών οι οποίες είναι συμβαλλόμενα μέρη στη Συμφωνία για τον ΕΟΧ μέσω θυγατρικής, υποκαταστήματος ή πρακτορείου (βλ., επ' αυτού, απόφαση Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, προαναφερθείσα, σκέψη 28 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

24 Το Δικαστήριο έχει επίσης υπογραμμίσει ότι η έννοια της εγκαταστάσεως κατά τη Συνθήκη ΛΕΕ είναι πολύ ευρεία και εμπεριέχει τη δυνατότητα του υπηκόου της Ένωσης να συμμετέχει, με σταθερό και συνεχή τρόπο, στην οικονομική ζωή άλλου κράτους μέλους εκτός του κράτους καταγωγής του και να αποκομίζει εντεύθεν οφέλη, διευκολύνοντας κατά τον τρόπο αυτόν την οικονομική και κοινωνική αλληλοδιείσδυση στο εσωτερικό της Ένωσης όσον αφορά τον τομέα των μη μισθωτών δραστηριοτήτων (βλ. απόφαση ELISA, προαναφερθείσα, σκέψη 63). Έτσι, η ελευθερία εγκαταστάσεως έχει ως κύριο σκοπό να εξασφαλίζει εντός του κράτους υποδοχής της θυγατρικής την ίση μεταχείριση των αλλοδαπών με τους ημεδαπούς, απαγορεύοντας κάθε διάκριση, έστω και ελάχιστη, που βασίζεται στην έδρα της μητρικής εταιρίας (βλ. απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 2006, C-170/05, Denkavit Internationaal και Denkavit France, Συλλογή 2006, σ. I-11949, σκέψη 22).

25 Επίσης, κατά πάγια νομολογία, πρέπει να θεωρούνται ως τέτοιοι περιορισμοί όλα τα μέτρα που απαγορεύουν, παρακωλύουν ή καθιστούν λιγότερο ελκυστική την άσκηση της συγκεκριμένης ελευθερίας (βλ. απόφαση Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, προαναφερθείσα, σκέψη 30).

26 Κατά την επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική νομοθεσία, η ανταλλαγή μετοχών μεταξύ εταιριών δεν τυγχάνει ουδέτερης φορολογικής μεταχειρίσεως όσον αφορά τη μεταβιβάζουσα εταιρία της οποίας η έδρα βρίσκεται στη Φινλανδία παρά μόνον όταν, αφενός, η αποκτώσα εταιρία εδρεύει επίσης στη Φινλανδία ή σε κράτος μέλος της Ένωσης και, αφετέρου, η ανταλλαγή μετοχών συνεπάγεται την κτήση της πλειοψηφίας των μετοχών της αποκτώμενης εταιρίας από την αποκτώσα εταιρία. Αν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές, ιδίως όταν, όπως στην κατάσταση της κύριας δίκης, η έδρα της αποκτώσας εταιρίας βρίσκεται σε τρίτη χώρα που είναι συμβαλλόμενο μέρος στη Συμφωνία για τον ΕΟΧ, η ανταλλαγή μετοχών αντιμετωπίζεται, από φορολογικής απόψεως, ως φορολογητέα μεταβίβαση μετοχών.

27 Η διαφορετική αυτή μεταχείριση δεν εξηγείται από την ύπαρξη μιας αντικειμενικά διαφορετικής καταστάσεως. Πράγματι, η έναντι ημεδαπής εταιρίας φορολογική μεταχείριση ανταλλαγής μετοχών, σε καταστάσεις όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, καθορίζεται μόνον από τον τόπο στον οποίο εδρεύει η αποκτώσα εταιρία. Όμως, το άρθρο 31 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ απαγορεύει κάθε δυσμενή διάκριση που στηρίζεται στον τόπο της έδρας εταιριών (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 26ης Ιουνίου 2008, C-284/06, Burda, Συλλογή 2008, σ. I-4571, σκέψη 77 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

28 Πρέπει να υπογραμμιστεί ακόμη ότι, αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η Φινλανδική Κυβέρνηση, η εφαρμογή του άρθρου 31 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ σε ρυθμίσεις όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη δεν συνεπάγεται διεύρυνση του πεδίου εφαρμογής της οδηγίας 2009/133 στις εταιρίες οι οποίες είναι εγκατεστημένες σε τρίτη χώρα που είναι συμβαλλόμενο μέρος στη Συμφωνία για τον ΕΟΧ. Δυνάμει της προβλεπόμενης στο άρθρο 31 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ αρχής της απαγορεύσεως των διακρίσεων, κάθε κράτος μέλος υποχρεούται να επιφυλάσσει την ίδια φορολογική μεταχείριση που προβλέπεται για τις ανταλλαγές μετοχών μεταξύ ημεδαπών εταιριών και στις περιπτώσεις ανταλλαγής μετοχών στις οποίες μετέχει επίσης εταιρία εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα που είναι συμβαλλόμενο μέρος στη Συμφωνία για τον ΕΟΧ.

29 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το επίδικο φορολογικό καθεστώς της κύριας δίκης εμπεριέχει περιορισμό του προβλεπόμενου στο άρθρο 31 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ δικαιώματος.

30 Όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως μπορεί να γίνεται δεκτός μόνον αν αυτός δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Επιπλέον, στην περίπτωση αυτή, ο περιορισμός πρέπει να είναι κατάλληλος για την επίτευξη του οικείου σκοπού και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο (βλ. απόφαση Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, προαναφερθείσα, σκέψη 40).

31 Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι ανακύπτει συναφώς το ζήτημα αν ο ως άνω περιορισμός δικαιολογείται από λόγους γενικού συμφέροντος, συνδεόμενους με την πάταξη της φοροδιαφυγής και τη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων.

32 Πάντως, απλώς και μόνον το γεγονός ότι, στο πλαίσιο ανταλλαγής μετοχών, η αποκτώσα εταιρία εδρεύει σε τρίτη χώρα που είναι συμβαλλόμενο μέρος στη Συμφωνία για τον ΕΟΧ δεν μπορεί να στηρίξει ένα γενικό τεκμήριο περί διαπράξεως φοροδιαφυγής και να δικαιολογήσει μέτρο που θίγει την άσκηση μιας θεμελιώδους ελευθερίας την οποία εγγυάται η Συμφωνία για τον ΕΟΧ (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις της 26ης Σεπτεμβρίου 2000, C-478/98, Επιτροπή κατά Βελγίου, Συλλογή 2000, σ. I-7587, σκέψη 45· της 21ης Νοεμβρίου 2002, C-436/00, X και Y, Συλλογή 2002, σ. I-10829, σκέψη 62· της 4ης Μαρτίου 2004, C-334/02, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2004, σ. I-2229, σκέψη 27, καθώς και της 29ης Νοεμβρίου 2011, C-371/10, National Grid Indus, Συλλογή 2011, σ. I-12273, σκέψη 84).

33 Όσον αφορά την ανάγκη διασφαλίσεως της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι δεν μπορεί να αποκλειστεί εκ των προτέρων ότι ο φορολογούμενος είναι σε θέση να προσκομίσει τα κατάλληλα δικαιολογητικά έγγραφα, ώστε οι φορολογικές αρχές του

αρμόδιου για τη φορολόγηση κράτους μέλους να εξακριβώσουν, με σαφήνεια και ακρίβεια, ότι δεν προσπαθεί να αποφύγει ή να διαφύγει την πληρωμή φόρου (απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2007, C-101/05, A, Συλλογή 2007, σ. I-11531, σκέψη 59 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

34 Εντούτοις, η νομολογία αυτή, σχετικά με τους περιορισμούς στην άσκηση των δικαιωμάτων που αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία στο εσωτερικό της Ένωσης, δεν μπορεί να εφαρμοστεί αυτούσια στις ελευθερίες τις οποίες εγγυάται η Συμφωνία για τον ΕΟΧ, καθόσον η άσκηση των δικαιωμάτων αυτών εντάσσεται σε διαφορετικό νομικό πλαίσιο (βλ., επ' αυτού, προαναφερθείσες αποφάσεις A, σκέψη 60, και Établissements Rimbaud, σκέψη 40).

35 Πρέπει να σημειωθεί, συναφώς, ότι το πλαίσιο συνεργασίας μεταξύ των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών, το οποίο θεσπίζει η οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86), καθώς και η οδηγία 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου, της 15ης Φεβρουαρίου 2011, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας και με την κατάργηση της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ (ΕΕ L 64, σ. 1), δεν υφίσταται όσον αφορά τις σχέσεις μεταξύ των αρχών αυτών και των αρμοδίων αρχών τρίτης χώρας που δεν έχει αναλάβει δέσμευση αμοιβαίας συνδρομής (βλ., επ' αυτού, απόφαση Établissements Rimbaud, προαναφερθείσα, σκέψη 41).

36 Ειδικότερα, όσον αφορά τα κράτη που είναι συμβαλλόμενα μέρη στη Συμφωνία για τον ΕΟΧ, όταν η κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους εξαρτά τη χορήγηση φορολογικού πλεονεκτήματος από προϋποθέσεις των οποίων η συνδρομή μπορεί να διαπιστωθεί μόνο διά της λήψεως πληροφοριών από τις αρμόδιες αρχές τρίτου κράτους που είναι μέλος του ΕΟΧ, το οικείο κράτος μέλος μπορεί, κατ' αρχήν, θεμιτώς να μη χορηγήσει το πλεονέκτημα σε περίπτωση που αποδειχθεί αδύνατη η λήψη πληροφοριών από το εν λόγω τρίτο κράτος, ιδίως καθόσον αυτό δεν έχει αναλάβει συμβατική υποχρέωση παροχής πληροφοριών (βλ. απόφαση Établissements Rimbaud, προαναφερθείσα, σκέψη 44).

37 Πρέπει να σημειωθεί ότι υφίσταται, μεταξύ Δημοκρατίας της Φινλανδίας και Βασιλείου της Νορβηγίας, μια σύμβαση περί αμοιβαίας διοικητικής αρωγής στον φορολογικό τομέα, η σύμβαση 37/1991, που υπογράφηκε στην Κοπεγχάγη στις 7 Δεκεμβρίου 1989. Έστω και αν εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει αν η σύμβαση αυτή περιλαμβάνει επαρκείς μηχανισμούς ανταλλαγής πληροφοριών παρέχοντες στις φινλανδικές αρχές τη δυνατότητα να εξακριβώνουν και να ελέγχουν αν πληρούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπει η εθνική νομοθεσία για την εφαρμογή του καθεστώτος φορολογικής ουδετερότητας σε ανταλλαγή μετοχών όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η ίδια η Φινλανδική Κυβέρνηση εξήγησε ότι οι διατάξεις της εν λόγω συμβάσεως προβλέπουν ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των εθνικών αρχών τόσο αποτελεσματική όσο και αυτή την οποία προβλέπουν οι διατάξεις των οδηγιών 77/799 και 2011/16.

38 Υπό τις συνθήκες αυτές, το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος δεν μπορεί να στηρίζεται στην ανάγκη διασφαλίσεως της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων προς δικαιολόγηση της διαφορετικής μεταχειρίσεως που διαπιστώνεται στη σκέψη 27 της παρούσας αποφάσεως (βλ., επ' αυτού, απόφαση ELISA, προαναφερθείσα, σκέψεις 98 έως 101).

39 Βάσει του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι αντιβαίνει στο άρθρο 31 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ νομοθεσία κράτους μέλους η οποία εξομοιώνει προς φορολογητέα μεταβίβαση μετοχών την ανταλλαγή μετοχών μεταξύ εταιρίας εγκατεστημένης στο έδαφος του εν λόγω κράτος μέλος και εταιρίας εγκατεστημένης στο έδαφος τρίτης χώρας που είναι συμβαλλόμενο μέρος της Συμφωνίας αυτής, ενώ μια τέτοια πράξη θα τύγχανε ουδέτερης φορολογικής μεταχειρίσεως αν αφορούσε αποκλειστικά ημεδαπές εταιρίες ή εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη, στον βαθμό που υφίσταται μεταξύ του εν λόγω κράτους μέλους και της ως άνω τρίτης χώρας σύμβαση περί αμοιβαίας διοικητικής αρωγής στον φορολογικό τομέα, προβλέπουσα ανταλλαγή

πληροφοριών μεταξύ των εθνικών αρχών η οποία είναι εξίσου αποτελεσματική με αυτή που προβλέπεται από τις οδηγίες 77/799 και 2011/16, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

Επί των δικαστικών εξόδων

40 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σε αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαίνεται:

Αντιβαίνει στο άρθρο 31 της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, της 2ας Μαΐου 1992, νομοθεσία κράτους μέλους η οποία εξομοιώνει προς φορολογητέα μεταβίβαση μετοχών την ανταλλαγή μετοχών μεταξύ εταιρίας εγκατεστημένης στο έδαφος του εν λόγω κράτος μέλος και εταιρίας εγκατεστημένης στο έδαφος τρίτης χώρας που είναι συμβαλλόμενο μέρος της συμφωνίας αυτής, ενώ μια τέτοια πράξη θα τύγχανε ουδέτερης φορολογικής μεταχειρίσεως αν αφορούσε αποκλειστικά ημεδαπές εταιρίες ή εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη, στον βαθμό που υφίσταται μεταξύ του εν λόγω κράτους μέλους και της ως άνω τρίτης χώρας σύμβαση περί αμοιβαίας διοικητικής αρωγής στον φορολογικό τομέα προβλέπουσα ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των εθνικών αρχών η οποία είναι εξίσου αποτελεσματική με αυτή που προβλέπεται από τις οδηγίες 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων, και 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου, της 15ης Φεβρουαρίου 2011, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας και με την κατάργηση της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

(υπογραφές)