UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

19 päivänä heinäkuuta 2012*

Välitön verotus — Sijoittautumisvapaus — Pääomien vapaa liikkuvuus — ETA-sopimus — 31 ja 40 artikla — Direktiivi 2009/133/EY — Soveltamisala — Jäsenvaltioon sijoittautuneen ja ETA-sopimuksen sopimuspuolena olevaan kolmanteen valtioon sijoittautuneen yhtiön välinen osakevaihto — Veroetuuden epääminen — Veroasioissa annettavaa keskinäistä virka-apua koskeva sopimus

Asiassa C-48/11,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka korkein hallinto-oikeus (Suomi) on esittänyt 31.1.2011 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 2.2.2011, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

vastaan

A Oy,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts sekä tuomarit J. Malenovský, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis (esittelevä tuomari) ja D. Šváby,

julkisasiamies: P. Mengozzi,

kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 29.2.2012 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— A Oy, edustajanaan asianajaja M. Ohtonen,

— Suomen hallitus, asiamiehenään M. Pere,

— Portugalin hallitus, asiamiehenään L. Fernandes,

— Norjan hallitus, asiamiehinään K. B. Moen ja K. Moe Winther,

— Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja I. Koskinen,

* Oikeudenkäyntikieli: suomi.

— EFTAn valvontaviranomainen, asiamiehinään X. Lewis ja F. Simonetti,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen (EYVL 1994, L 1, s. 3; jäljempänä ETA-sopimus) 31 ja 40 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Suomen verohallintoa edustava Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö ja suomalainen yhtiö A Oy (jäljempänä A) ja joka koskee osakevaihtoa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

ETA-sopimus

3 ETA-sopimuksen 6 artiklassa määrätään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tämän sopimuksen määräykset ovat sisällöltään samoja kuin vastaavat Euroopan talousyhteisön perustamissopimuksen tai Euroopan hiili- ja teräsyhteisön perustamissopimuksen taikka näitä kahta perustamissopimusta sovellettaessa annettujen säädösten säännöt, määräyksiä tulkitaan niitä täytäntöön pantaessa ja sovellettaessa Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ennen tämän sopimuksen allekirjoittamista antamien merkityksellisten ratkaisujen mukaisesti, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta oikeuskäytännön kehittämistä tulevaisuudessa.”

4 Saman sopimuksen 31 artiklassa määrätään seuraavaa:

”1. Tämän sopimuksen määräysten mukaisesti ei ole rajoituksia, jotka koskevat [Euroopan yhteisön] jäsenvaltion tai [Euroopan vapaakauppaliittoon (EFTA) kuuluvan valtion] kansalaisen vapautta sijoittautua [Euroopan yhteisön] jäsenvaltion tai EFTA-valtion alueelle. Tämä koskee myös [Euroopan yhteisön] jäsenvaltion tai EFTA-valtion alueelle sijoittautuneen [yhteisön] jäsenvaltion tai EFTA-valtion kansalaisen vapautta perustaa kauppaedustajan liikkeitä, sivuliikkeitä ja tytäryhtiöitä kyseisten valtioiden alueelle.

Jollei 4 luvun määräyksistä muuta johdu, sijoittautumisvapauteen kuuluu oikeus ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia sekä oikeus perustaa ja johtaa yrityksiä, erityisesti 34 artiklan toisessa alakohdassa tarkoitettuja yhtiöitä, niillä edellytyksillä, jotka sijoittautumisvaltion lainsäädännön mukaan koskevat sen kansalaisia.

2. Erityismääräykset sijoittautumisoikeudesta ovat liitteissä VIII–XI.”

5 ETA-sopimuksen 40 artiklassa määrätään seuraavaa:

”Tämän sopimuksen määräysten mukaisesti sopimuspuolten välillä ei ole EY:n jäsenvaltiossa tai EFTA-valtiossa asuville kuuluvien pääomien liikkuvuuden rajoituksia eikä osapuolten kansalaisuuteen tai asuinpaikkaan taikka pääoman sijoituspaikkaan perustuvaa syrjintää. Tarvittavat määräykset tämän artiklan täytäntöönpanosta ovat liitteessä XII.”

Unionin oikeus

6 Eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, jakautumisiin, osittaisjakautumisiin, varojensiirtoihin ja osakkeiden vaihtoihin sekä eurooppayhtiön (SE) tai eurooppaosuuskunnan (SCE) sääntömääräisen kotipaikan siirtoon jäsenvaltioiden välillä sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 19.10.2009 annetun neuvoston direktiivin 2009/133/EY (EUVL L 310, s. 43) 2 artiklan e alakohdan mukaan osakevaihdolla tarkoitetaan:

”– – tointa, jolla yhtiö hankkii toisen yhtiön yhtiöpääomasta itselleen tämän yhtiön ääntenenemmistön antavan osuuden tai, jos yhtiöllä jo on ääntenenemmistö, se hankkii lisäpääomaa antaen vaihdossa viimeksi mainitun yhtiön osakkaille heidän arvopapereidensa vastineeksi ensiksi mainitun yhtiön liikkeeseenlaskemia yhtiöpääomaa vastaavia arvopapereita ja mahdollisesti käteisvälirahan, jonka määrä ei kuitenkaan saa ylittää 10:tä prosenttia vaihdettujen arvopapereiden nimellisarvosta tai nimellisarvon puuttuessa kirjanpidollisesta vasta-arvosta”.

Suomen oikeus

7 Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968, jäljempänä elinkeinoverolaki) 52 §:ssä ja 52 f §:n 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”52 §

Jäljempänä 52 a–52 f §:ssä olevia säännöksiä sovelletaan kotimaisten osakeyhtiöiden sulautumiseen, jakautumiseen, liiketoiminnan siirtoon ja osakkeiden vaihtoon. Lain 52 a–52 e §:ää sovelletaan lisäksi muiden tuloverolain 3 §:ssä tarkoitettujen kotimaisten yhteisöjen kuin osakeyhtiöiden sulautumiseen, jakautumiseen ja liiketoiminnan siirtoon. Se, mitä säädetään osakeyhtiöstä, osakkeesta, osakepääomasta ja osakkeenomistajasta, koskee tällöin muuta yhteisöä, yhteisön osuutta, osakepääomaa vastaavaa pääomaa ja yhteisön osakasta tai jäsentä. Sulautumista koskevia säännöksiä sovelletaan lisäksi kotimaisten elinkeinoyhtymien sulautumiseen. Se, mitä säädetään osakeyhtiöstä, osakkeesta ja osakkeenomistajasta, koskee tällöin yhtymää, yhtymäosuutta ja yhtymän osakasta.

Lain 52 a–52 f §:ää sovelletaan jäljempänä mainituin rajoituksin myös silloin, kun sulautuminen, jakautuminen, liiketoiminnan siirto tai osakkeiden vaihto koskee eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, jakautumisiin, osittaisjakautumisiin, varojensiirtoihin ja osakkeidenvaihtoihin sekä eurooppayhtiön (SE) tai eurooppaosuuskunnan (SCE) sääntömääräisen kotipaikan siirtoon jäsenvaltioiden välillä sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä [23.7.1990] annetun neuvoston direktiivin 90/434/ETY 3 artiklan a kohdassa tarkoitettuja yhteisöjä, jotka ovat velvollisia suorittamaan yhteisöveroa. Yhtiön katsotaan olevan jäsenvaltiossa, jos sen kotipaikka on jäsenvaltion lainsäädännön mukaan tuossa valtiossa eikä sen katsota Euroopan unionin jäsenvaltion ja kolmannen valtion välisen kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen mukaan olevan unionin ulkopuolella sijaitseva.

– –

52 f §

Osakevaihdolla tarkoitetaan järjestelyä, jossa osakeyhtiö hankkii sellaisen osuuden toisen osakeyhtiön osakkeista, että sen omistamat osakkeet tuottavat enemmän kuin puolet toisen yhtiön kaikkien osakkeiden tuottamasta äänimäärästä, tai, jos osakeyhtiöllä jo on enemmän kuin puolet äänimäärästä, hankkii lisää tämän yhtiön osakkeita ja antaa vastikkeena toisen yhtiön osakkeenomistajille liikkeeseen laskemiaan uusia osakkeitaan tai hallussaan olevia omia osakkeitaan. Vastike saa olla myös rahaa, ei kuitenkaan enempää kuin kymmenen prosenttia vastikkeena annettujen osakkeiden nimellisarvosta tai nimellisarvon puuttuessa osakkeita vastaavasta osuudesta maksettua osakepääomaa.

Osakevaihtoa ei pidetä verotuksessa luovutuksena. Vaihdossa vastaanotettujen osakkeiden hankintamenona pidetään luovutettujen osakkeiden verotuksessa poistamatta olevaa hankintamenon osaa. Siltä osin kuin vastikkeena saadaan rahaa, vaihtoa pidetään osakkeiden luovutuksena.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

8 A omistaa 4 093 osaketta suomalaisen C Oy:n (jäljempänä C) yhteensä 20 743 osakkeesta, mikä vastaa noin 19,7 prosentin omistusosuutta. C:n toisena omistajana on noin 80,3 prosentin omistusosuudella norjalainen B AS (jäljempänä B). Pääasiassa kyseessä olevan järjestelyn tarkoituksena oli toteuttaa elinkeinoverolain 52 f §:ssä tarkoitettu osakevaihto siten, että A luovuttaa omistamansa C:n osakkeet B:lle ja saa vastikkeena B:n liikkeeseen laskemia uusia osakkeita noin kuuden prosentin edestä B:n osakepääomasta. Järjestelyn seurauksena B omistaisi 100 prosenttia C:n osakekannasta.

9 A tiedusteli keskusverolautakunnalta, sovelletaanko pääasiassa kyseessä olevaan osakevaihtoon elinkeinoverolain 52 f §:ää, jonka mukaan osakevaihtoa ei eräiden edellytysten täyttyessä pidetä veronalaisena luovutuksena?

10 Keskusverolautakunta lausui 1.10.2008 antamassaan ennakkoratkaisussa nro 55/2008, että A:n ja B:n välille suunnitellun osakevaihdon kaltaiseen järjestelyyn voitiin soveltaa elinkeinoverolain 52 f §:stä ilmeneviä periaatteita. Ennakkoratkaisun mukaan esillä olevaan asiaan voidaan soveltaa elinkeinoverolain 52 f §:stä ilmeneviä periaatteita, joten osakevaihtoa ei pidetä A:n verotuksessa osakkeiden luovutuksena.

11 Korkeimpaan hallinto-oikeuteen tekemässään valituksessa Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö vaatii keskusverolautakunnan ennakkoratkaisua kumottavaksi.

12 Korkein hallinto-oikeus on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko osakevaihtoa, jossa suomalainen osakeyhtiö luovuttaa norjalaiselle (aksjeselskap-yhtiömuotoiselle [Oy]) yhtiölle omistamansa yhtiön osakkeet saaden vastikkeena norjalaisen yhtiön liikkeeseen laskemia osakkeita, käsiteltävä verotuksessa ETA-sopimuksen 31 ja 40 artikla huomioon ottaen samalla tavalla neutraalisti kuin jos osakevaihto koskisi kotimaisia osakeyhtiöitä tai Euroopan unionin jäsenvaltioissa sijaitsevia yhtiöitä?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

13 Aluksi on huomautettava, että kansallisen tuomioistuimen mukaan elinkeinoverolailla pannaan kansallisessa oikeudessa täytäntöön direktiivi 2009/133.

14 Direktiivin 1 artiklan mukaan sitä sovelletaan ainoastaan osakevaihtoihin, jotka koskevat kahdessa tai useammassa jäsenvaltiossa olevia yhtiöitä. Koska yksi pääasiassa kyseessä olevaan osakevaihtoon osallistuvista yhtiöistä – eli Norjaan sijoittautunut B – ei ole sijoittautunut Euroopan unionin jäsenvaltioon, osakevaihto ei kuulu direktiivin 2009/133 soveltamisalaan. Esitettyyn ennakkoratkaisukysymykseen on täten vastattava tutkimalla kansallisia verosäännöksiä suhteessa ETA-sopimuksen määräyksiin.

15 ETA-sopimuksen osalta on muistutettava, että yksi sen päätavoitteista on tavaroiden, henkilöiden, palvelujen ja pääomien vapaan liikkuvuuden mahdollisimman täydellinen toteuttaminen kaikkialla Euroopan talousalueella (ETA) siten, että unionin alueella saavutetut sisämarkkinat laajennetaan koskemaan EFTA-valtioita. Tätä tarkoitusta varten useilla tämän sopimuksen määräyksillä pyritään takaamaan sen tulkinnan mahdollisimman suuri yhdenmukaisuus koko Euroopan talousalueella (ks. lausunto 1/92,

10.4.1992, Kok., s. I-2821, Kok. Ep. XII, s. I-71). Unionin tuomioistuimen asiana on tässä yhteydessä valvoa, että EUT-sopimuksen kanssa keskeisiltä osin identtisiä ETA-sopimuksen sääntöjä tulkitaan jäsenvaltioissa yhdenmukaisesti (asia C-540/07, komissio v. Italia, tuomio 19.11.2009, Kok., s. I-10983, 65 kohta ja asia C-72/09, Établissements Rimbaud, tuomio 28.10.2010, Kok., s. I-10659, 20 kohta).

16 On myös tärkeää muistuttaa, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, mutta jäsenvaltioiden on tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava unionin oikeutta (ks. mm. asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004, Kok., s. I-7477, 19 kohta; asia C-292/04, Meilicke ym., tuomio 6.3.2007, Kok., s. I-1835, 19 kohta; asia C-157/05, Holböck, tuomio 24.5.2007, Kok., s. I-4051, 21 kohta ja asia C-451/05, ELISA, tuomio 11.10.2007, Kok., s. I-8251, 68 kohta). Tämä toimivalta ei myöskään mahdollista sitä, että jäsenvaltiot soveltaisivat toimenpiteitä, jotka ovat ristiriidassa ETA-sopimuksen samankaltaisilla määräyksillä taattujen liikkumisvapauksien kanssa (ks. em. asia Établissements Rimbaud, tuomion 23 kohta).

17 Mitä tulee vapauteen, jonka suhteen pääasiassa kyseessä olevaa lainsäädäntöä on arvioitava, vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että määritettäessä, kuuluuko kansallinen lainsäädäntö sijoittautumisvapautta vai pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien sääntöjen soveltamisalaan, huomioon on otettava kyseessä olevan lainsäädännön tarkoitus (asia C-492/04, Lasertec, määräys 10.5.2007, Kok., s. I-3775, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

18 Siten kansalliset säännökset, jotka koskevat sellaisen osuuden omistamista, joka antaa mahdollisuuden käyttää selvää vaikutusvaltaa yhtiön päätöksiin ja määrätä yhtiön toiminnasta, kuuluvat EUT-sopimuksen sijoittautumisvapautta koskevien määräysten aineelliseen soveltamisalaan (ks. em. asia Lasertec, määräyksen 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

19 Elinkeinoverolain 52 f §:n sanamuodosta ilmenee selvästi, että jotta osakevaihtoa ei pidetä veronalaisena luovutuksena, osakkeita hankkivan yhtiön on omistettava tai hankittava sellainen osuus toisen yhtiön osakkeista, että sillä on yli puolet toisen yhtiön kaikkien osakkeiden tuottamasta äänimäärästä. Tällaiset kansalliset säännökset, joita sovelletaan järjestelyihin, jotka koskevat yhtiön omistamista tai omistusosuuden hankintaa yhtiössä, kuuluvat sijoittautumisvapauden alaan.

20 Näin ollen esitettyyn kysymykseen on vastattava ainoastaan ETA-sopimuksen 31 artiklan osalta.

21 Unionin tuomioistuin on jo todennut, että ETA-sopimuksen 31 artiklassa esitetyt sijoittautumisvapauden rajoitukset kieltävät säännöt ovat samat kuin SEUT 49 artiklassa määrätyt säännöt (ks. asia C-471/04, Keller Holding, tuomio 23.2.2006, Kok., s. I-2107, 49 kohta ja asia C-157/07, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, tuomio 23.10.2008, Kok., s. I-8061, 24 kohta).

22 Lisäksi on todettava, että ETA-sopimuksen 6 artiklassa määrätään, että siltä osin kuin kyseisen sopimuksen määräykset ovat sisällöltään samoja kuin vastaavat Euroopan unionin perussopimusten säännöt, määräyksiä tulkitaan niitä täytäntöön pantaessa ja sovellettaessa unionin tuomioistuimen ennen ETA-sopimuksen allekirjoittamista antamien merkityksellisten ratkaisujen mukaisesti, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta oikeuskäytännön kehittämistä tulevaisuudessa.

23 Sijoittautumisvapaus sisältää sellaisten unionin jäsenvaltion tai ETA-sopimuksen sopimuspuolena olevan kolmannen valtion lainsäädännön mukaisesti perustettujen yhtiöiden, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on unionin tai ETA-sopimuksen sopimuspuolena olevan kolmannen valtion alueella, oikeuden harjoittaa toimintaansa muussa jäsenvaltiossa tai ETA-sopimuksen sopimuspuolena olevassa kolmannessa valtiossa tytäryhtiön, sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä (ks. vastaavasti em. asia Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, tuomion 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Unionin tuomioistuin on myös korostanut, että EUT-sopimuksessa tarkoitettu sijoittautumisen käsite on hyvin laaja, ja se merkitsee unionin kansalaisen mahdollisuutta osallistua pysyvästi ja jatkuvasti muun kuin sen jäsenvaltion taloudelliseen elämään, josta hän on peräisin, ja hyötyä tästä osallistumisesta, ja tämä käsite edistää näin itsenäisten ammattien harjoittamisen alalla taloudellista ja sosiaalista vuorovaikutusta yhteisössä (ks. em. asia ELISA, tuomion 63 kohta). Sijoittautumisvapaudella pyritään täten takaamaan omiin kansalaisiin nähden samanlainen kohtelu jäsenvaltiossa, johon tytäryhtiö sijoittautuu, kieltämällä kaikki emoyhtiön kotipaikan sijaintiin perustuva – jopa vähäinenkin – syrjintä (ks. asia C-170/05, Denkavit Internationaal ja Denkavit France, tuomio 14.12.2006, Kok., s. I-11949, 22 kohta).

25 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tällaisina rajoituksina on pidettävä kaikkia toimia, joilla kielletään kyseisen vapauden käyttäminen, haitataan sitä tai tehdään se vähemmän houkuttelevaksi (ks. em. asia Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, tuomion 30 kohta).

26 Pääasiassa kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön mukaan osakevaihtoa kohdellaan Suomeen sijoittautuneen, osakkeita luovuttavan yhtiön kannalta verotuksessa neutraalisti vain, jos osakkeita hankkivan yhtiön kotipaikka on niin ikään Suomessa tai Euroopan unionin jäsenvaltiossa ja jos viimeksi mainittu yhtiö omistaa osakevaihdon jälkeen yli puolet luovuttavasta yhtiöstä. Jos nämä edellytykset eivät täyty, esimerkiksi siitä syystä, kuten tilanne on pääasiassa, että osakkeita hankkivan yhtiön kotipaikka on ETA-sopimuksen sopimuspuolena olevassa kolmannessa valtiossa, osakevaihtoa kohdellaan verotuksessa osakkeiden veronalaisena luovutuksena.

27 Tällainen erilainen kohtelu ei selity tilanteiden objektiivisella erolla. Kotimaiseen yhtiöön sovellettava osakevaihdon verokohtelu määräytyy pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa yksinomaan osakkeita hankkivan yhtiön kotipaikan perusteella. ETA-sopimuksen 31 artiklassa kuitenkin kielletään kaikenlainen syrjintä yhtiöiden kotipaikan perusteella (ks. vastaavasti asia C-284/06, Burda, tuomio 26.6.2008, Kok., s. I-4571, 77 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Lisäksi on korostettava, että – toisin kuin Suomen hallitus on esittänyt – ETA-sopimuksen 31 artiklan soveltaminen pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen säännöstöön ei johda direktiivin 2009/133 soveltamisalan laajentamiseen ETA-sopimuksen osapuolina oleviin kolmansiin valtioihin sijoittautuneisiin yhtiöihin. ETA-sopimuksen 31 artiklassa ilmaistun syrjintäkiellon periaatteen nojalla jäsenvaltion on nimittäin sovellettava kotimaisten yhtiöiden välisiin osakevaihtoihin soveltamaansa verokohtelua myös osakevaihtoihin, joiden osapuolena on ETA-sopimuksen osapuolena olevaan kolmanteen valtioon sijoittautunut yhtiö.

29 On todettava, että pääasiassa kyseessä olevaan verojärjestelmään sisältyy ETA-sopimuksen 31 artiklassa määrätyn oikeuden rajoitus.

30 Oikeuskäytännöstä ilmenee, että sijoittautumisvapauden rajoitus voidaan hyväksyä ainoastaan, jos sitä voidaan pitää perusteltuna yleistä etua koskevista pakottavista syistä. Lisäksi kyseisellä rajoituksella on tällöin voitava taata kyseessä olevan tavoitteen toteutuminen, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (ks. em. asia Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, tuomion 40 kohta).

31 Kansallinen tuomioistuin pohtii, voidaanko tällaista rajoitusta perustella veropetosten estämiseen ja verovalvonnan tehokkuuden säilyttämistarpeeseen liittyvillä yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä.

32 Pelkästään sen perusteella, että osakevaihdossa osakkeita hankkivan yhtiön kotipaikka on ETA-sopimuksen sopimuspuolena olevassa kolmannessa valtiossa, ei kuitenkaan voida soveltaa yleistä veropetoksen olettamaa ja perustella toimenpidettä, joka haittaa ETA-sopimuksessa taatun perusvapauden käyttämistä (ks. vastaavasti asia C-478/98, komissio v. Belgia, tuomio 26.9.2000, Kok.,

s. I-7587, 45 kohta; asia C-436/00, X ja Y, tuomio 21.11.2002, Kok., s. I-10829, 62 kohta; asia C-334/02, komissio v. Ranska, tuomio 4.3.2004, Kok., s. I-2229, 27 kohta ja asia C-371/10, National Grid Indus, tuomio 29.11.2011, Kok., s. I-12273, 84 kohta).

33 Verovalvonnan tehokkuuden säilyttämistarpeesta on oikeuskäytännössä jo todettu, että edeltä käsin ei voida sulkea pois sitä, että verovelvollinen kykenee esittämään sellaiset asian kannalta merkitykselliset selvitykset, joiden perusteella verottavan jäsenvaltion veroviranomaiset voivat tarkistaa selvästi ja täsmällisesti, ettei verovelvollinen yritä välttää tai kiertää verojen maksamista (asia C-101/05, A, tuomio 18.12.2007, Kok., s. I-11531, 59 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 Edellä mainittua oikeuskäytäntöä, joka koskee liikkumisvapauksien unionissa tapahtuvan käytön rajoituksia, ei voida kuitenkaan täysimääräisesti soveltaa ETA-sopimuksessa taattuihin vapauksiin, sillä viimeksi mainittujen vapauksien käyttö kuuluu erilaiseen oikeudelliseen asiayhteyteen (ks. em. asia A, tuomion 60 kohta ja em. asia Établissements Rimbaud, tuomion 40 kohta).

35 Tämän suhteen on todettava, että jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19.12.1977 annetulla neuvoston direktiivillä 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15) ja hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta 15.2.2011 annetulla neuvoston direktiivillä 2011/16/EU (EUVL L 64, s. 1) luotuja jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten yhteistyön puitteita ei ole olemassa niiden ja kolmannen valtion toimivaltaisten viranomaisten välillä silloin, kun viimeksi mainittu ei ole antanut mitään keskinäistä apua koskevaa sitoumusta (ks. vastaavasti em. asia Établissements Rimbaud, tuomion 41 kohta).

36 Erityisesti ETA-sopimuksen sopimusvaltioiden suhteen on todettava, että kun jäsenvaltion sääntelyssä asetetaan tietyn veroedun saamiselle edellytyksiä, joiden täyttyminen voidaan varmistaa vain ETA-sopimuksen sopimusvaltiona olevan kolmannen valtion toimivaltaisilta viranomaisilta saatavilla tiedoilla, tällä jäsenvaltiolla on lähtökohtaisesti oikeus kieltäytyä myöntämästä tätä etua, jos muun muassa sen vuoksi, ettei tällä kyseisellä kolmannella valtiolla ole sopimusperusteista velvollisuutta antaa tietoja, näiden tietojen saaminen viimeksi mainitulta osoittautuu mahdottomaksi (ks. em. asia Établissements Rimbaud, tuomion 44 kohta).

37 On huomattava, että Suomen tasavallan ja Norjan kuningaskunnan välillä on voimassa Pohjoismaiden välisestä virka-avusta veroasioissa Kööpenhaminassa 7.12.1989 allekirjoitettu sopimus (SopS 37/1991). Vaikka kansallisen tuomioistuimen tehtävänä onkin arvioida sitä, sisältyykö kyseiseen sopimukseen riittäviä tietojenvaihtojärjestelmiä, joiden ansiosta Suomen viranomaiset voivat tarkastaa ja valvoa, täyttyvätkö kansallisessa lainsäädännössä säädetyt edellytykset verotuksellisesti neutraalin järjestelmän soveltamiseksi pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen osakevaihtoon, on kuitenkin todettava, että Suomen hallitus on itse selittänyt istunnossa, että mainitussa sopimuksessa määrätään kansallisten viranomaisten välisestä tietojenvaihdosta, joka on yhtä tehokasta kuin direktiiveissä 77/799 ja 2011/16 säädetty tietojenvaihto.

38 Tässä tilanteessa kyseessä oleva jäsenvaltio ei voi nojautua verovalvonnan tehokkuuden säilyttämistarpeeseen perustellakseen tämän tuomion 27 kohdassa todettua erilaista kohtelua (ks. vastaavasti em. asia ELISA, tuomion 98–101 kohta).

39 Kaiken edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava siten, että ETA-sopimuksen 31 artikla on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa osakkeiden veronalaisena luovutuksena pidetään osakevaihtoa kyseisen jäsenvaltion alueelle sijoittautuneen yhtiön ja ETA-sopimuksen sopimuspuolena olevan kolmannen valtion alueelle sijoittautuneen yhtiön välillä, vaikka tällainen järjestely olisi verotuksellisesti neutraali, jos sen osapuolina olisi ainoastaan kotimaisia yhtiöitä tai muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneita yhtiöitä, mikäli kyseisen jäsenvaltion ja kolmannen valtion välillä on veroasioissa annettavaa keskinäistä virka-apua koskeva sopimus, jossa määrätään kansallisten viranomaisten välisestä tietojenvaihdosta, joka on yhtä tehokasta kuin direktiiveissä 77/799 ja 2011/16 säädetty tietojenvaihto, mistä varmistuminen on kansallisen tuomioistuimen tehtävänä.

Oikeudenkäyntikulut

40 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen 31 artikla on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa osakkeiden veronalaisena luovutuksena pidetään osakevaihtoa kyseisen jäsenvaltion alueelle sijoittautuneen yhtiön ja ETA-sopimuksen sopimuspuolena olevan kolmannen valtion alueelle sijoittautuneen yhtiön välillä, vaikka tällainen järjestely olisi verotuksellisesti neutraali, jos sen osapuolina olisi ainoastaan kotimaisia yhtiöitä tai muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneita yhtiöitä, mikäli kyseisen jäsenvaltion ja kolmannen valtion välillä on veroasioissa annettavaa keskinäistä virka-apua koskeva sopimus, jossa määrätään kansallisten viranomaisten välisestä tietojenvaihdosta, joka on yhtä tehokasta kuin jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19.12.1977 annetussa neuvoston direktiivissä 77/799/ETY ja hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta 15.2.2011 annetussa neuvoston direktiivissä 2011/16/EU säädetty tietojenvaihto, mistä varmistuminen on kansallisen tuomioistuimen tehtävänä.

Allekirjoitukset