Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

19. juuli 2012*

Otsene maksustamine — Asutamisvabadus — Kapitali vaba liikumine — EMP leping — Artiklid 31 ja 40 — Direktiiv 2009/133/EÜ — Kohaldamisala — Liikmesriigis asutatud äriühingu ja EMP lepingu osalisriigis asutatud äriühingu vahel aktsiate vahetamine — Maksusoodustusest keeldumine — Konventsioon vastastikuse haldusabi kohta maksuküsimustes

Kohtuasjas C-48/11,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Korkein hallinto-oikeus'e (Soome) 31. jaanuari 2011. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 2. veebruaril 2011, menetluses

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

versus

A Oy,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts, kohtunikud J. Malenovský, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis (ettekandja) ja D. Šváby,

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikus menetluses ja 29. veebruari 2012. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— A Oy, esindaja: *asianajaja* M. Ohtonen,

— Soome valitsus, esindaja: M. Pere,

— Portugali valitsus, esindaja: L. Fernandes,

— Norra valitsus, esindajad: K. B. Moen ja K. Moe Winther,

— Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja I. Koskinen,

— EFTA järelevalveamet, esindajad: X. Lewis ja F. Simonetti,

* Kohtumenetluse keel: soome.

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu (EÜT 1994, L 1, lk 3; ELT eriväljaanne 11/52, lk 1; edaspidi „EMP leping”) artiklite 31 ja 40 tõlgendamist.

2 See taotlus esitati Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Soome maksuhaldur) ja Soome äriühingu A Oy (edaspidi „A”) vahelises vaidluses seoses aktsiate vahetamise tehinguga.

Õiguslik raamistik

EMP leping

3 EMP lepingu artikkel 6 sätestab:

„Ilma et see piiraks kohtupraktika edasist arengut, käsitletakse käesoleva lepingu sätteid, niivõrd kui nende sisu langeb kokku Euroopa Majandusühenduse asutamislepingu ja Euroopa Söe- ja Teraseühenduse asutamislepingu vastavate eeskirjadega ja nende kahe lepingu kohaldamiseks vastuvõetud õigusaktidega, lepingu rakendamisel ja kohaldamisel vastavalt Euroopa Ühenduste Kohtu asjakohastele otsustele, mis on tehtud enne käesoleva lepingu allakirjutamise kuupäeva.”

4 Selle lepingu artiklis 31 on sätestatud:

„1. Käesoleva lepingu raames ei seata mingeid piiranguid [Euroopa ühenduse (EÜ)] liikmesriikide või [Euroopa Vabakaubanduse Assotsiatsiooni (EFTA)] riikide kodanike asutamisvabadusele mis tahes teise kõnealuse riigi territooriumil. See kehtib ka esinduste, filiaalide ja tütarettevõtjate asutamise suhtes, mis kuuluvad mis tahes [Euroopa Ühenduse] liikmesriigi või EFTA riigi kodanikele, kes tegutsevad mis tahes kõnealuse riigi territooriumil.

Vastavalt 4. peatüki sätetele hõlmab asutamisvabadus õigust alustada ja jätkata tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana ning asutada ja juhtida ettevõtteid, eelkõige äriühinguid artikli 34 [teise] lõigu tähenduses, neil tingimustel, mida oma kodanike jaoks sätestavad selle riigi seadused, kus niisugune asutamine toimub.

2. Asutamisõigust käsitlevad sätted on esitatud VIII–XI lisas.”

5 Selle lepingu artiklis 40 on sätestatud:

„Käesoleva lepingu raames ei seata lepinguosalistele mingeid piiranguid [Euroopa Ühenduse] liikmesriikide või EFTA riikide residentidele kuuluva kapitali liikumise suhtes ega diskrimineerita kodakondsuse, elukoha või kapitali investeerimiskoha alusel. Käesoleva artikli kohaldamiseks vajalikud sätted on esitatud XII lisas.”

Liidu õigus

6 Nõukogu 19. oktoobri 2009. aasta direktiivi 2009/133/EÜ eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise, varade üleandmise ja osade või aktsiate vahetamise ning Euroopa äriühingute (SE) või Euroopa ühistute (SCE) registrijärgse asukoha teise liikmesriiki üleviimise puhul rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta (ELT L 310, lk 34) artikli 2 punktis e määratletakse aktsiate vahetamist järgmiselt:

„[…] tehing, mille käigus äriühing omandab teises äriühingus sellise osaluse, mis annab talle selles äriühingus häälteenamuse, või kui ta nimetatud häälteenamust omades omandab täiendava osaluse, väljastades viimasena nimetatud äriühingu osanikele või aktsionäridele omandava äriühingu kapitali kuuluvaid osasid või aktsiaid ja võib teatud juhtudel teha ka rahalise juurdemakse, mille summa ei ületa 10% vahetuseks väljastatavate osade või aktsiate nimiväärtusest või viimase puudumisel nende arvestuslikust väärtusest”.

Soome õigus

7 Seaduse 360/1968 majandustegevusest saadud tulu maksustamise kohta (Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968); edaspidi „äriühingute maksustamise seadus”) § 52 ja § 52f lõiked 1 ja 2 on sõnastatud järgmiselt:

„§ 52

Seaduse paragrahve 52a–52f kohaldatakse siseriiklike aktsiaseltside ühinemise, jagunemise, vara üleandmise ja aktsiate vahetamise suhtes. Käesoleva seaduse paragrahve 52a–52e kohaldatakse ka tulumaksuseaduse paragrahvis 3 käsitletud äriühingute ühinemise, jagunemise, vara üleandmise ja aktsiate vahetamise suhtes. Aktsiaseltse, aktsiaid, aktsiakapitali ja aktsionäre käsitlevaid sätteid kohaldatakse sel otstarbel teistele äriühingutele, nende osadele, osadele vastavale osakapitalile ja nende osanikele või liikmetele. Ühinemist käsitlevaid sätteid kohaldatakse ka siseriiklike majandusühenduste ühinemisele. Aktsiaseltse, aktsiaid ja aktsionäre käsitlevaid sätteid kohaldatakse sel otstarbel ka ühendustele, nende kapitali osadele ja nende aktsionäridele.

Seaduse paragrahve 52a–52f kohaldatakse allpool nimetatud piiranguid arvestades ka siis, kui ühinemise, jagunemise, vara üleandmise või aktsiate vahetamise puhul on tegemist nõukogu [23. juuli 1990. aasta] direktiivi 90/434/EMÜ eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise, varade üleandmise ja osade või aktsiate vahetamise ning Euroopa äriühingute (SE) või Euroopa ühistute (SCE) registrijärgse asukoha teise liikmesriiki üleviimise puhul rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta artikli 3 punktis a ette nähtud äriühingutega, mis on kohustatud tasuma ettevõtte tulumaksu. Äriühing on liikmesriigi äriühing siis, kui liikmesriigi maksuõigusaktide kohaselt loetakse see maksustamise mõttes kõnealuse liikmesriigi residendiks ja seda ei peeta kolmanda riigiga sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu sätete kohaselt maksustamise mõttes Euroopa Liidu välise riigi residendiks.

[…]

§ 52f

Aktsiate vahetamise korral omandab üks aktsiaselts teise aktsiaseltsi aktsiatest sellise osa, et talle kuuluvad aktsiad esindavad enam kui poolt teise aktsiaseltsi aktsiatega esindatud häältest, või kui esimesele aktsiaseltsile kuulub juba enam kui pool häältest, omandab ta veel teise aktsiaseltsi aktsiaid, ning annab vastusooritusena teise äriühingu aktsionäridele enda väljalastud uusi aktsiaid või talle

kuuluvaid omaaktsiaid. Vastusooritus võib olla ka rahaline, kuid mitte rohkem kui 10 protsendi ulatuses vastusooritusena antud aktsiate nominaalväärtusest või nominaalväärtuse puudumise korral sissemakstud aktsiakapitali vastava osa ulatuses.

Aktsiate vahetamine ei ole maksustamise seisukohalt võõrandamine. Vahetamise teel saadud aktsiate soetamismaksumus on üle antud aktsiate soetamismaksumuse osa, mida ei ole maksustamisel veel arvesse võetud. Selles osas, kui vastusooritusena saadakse raha, loetakse vahetamine aktsiate võõrandamiseks."

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

8 A-le kuulub 4093 aktsiat Soome õiguse alusel asutatud äriühingu C Oy (edaspidi „C") 20 743 aktsiast, mis vastab ligikaudu 19,7-protsendilisele osalusele. C teine omanik, kellele kuulub ligikaudu 80,3% selle äriühingu kapitalist, on Norra äriühing B AS (edaspidi „B"). Põhikohtuasja menetluse esemeks olev tehing nägi ette viia läbi aktsiate vahetamine äriühingute maksustamise seaduse § 52f tähenduses, nii et ühelt poolt A andis üle talle kuuluvad C aktsiad B-le, ja teiselt poolt sai vastusooritusena B poolt just väljalastud aktsiad umbes 6% ulatuses B kapitalist. Selle tehingu tagajärjel on B omandis seega 100% äriühingu C kapitalist.

9 A esitas keskusverolautakunta'le (maksude keskkomisjon) küsimuse, kas põhikohtuasjas käsitletud aktsiate vahetamisele kohaldatakse § 52f, mille alusel aktsiate vahetamist ei loeta teatud tingimustel maksustatavaks võõrandamiseks.

10 See komisjon sedastas oma 1. oktoobri 2008. aasta eelotsuses nr 55/2008, et äriühingute maksustamise seaduse paragrahvis 52f esitatud põhimõtteid kohaldatakse sellisele aktsiate vahetamisele, nagu oli kavandatud A ja B vahel. Selle otsuse kohaselt kohaldatakse käesolevas asjas äriühingute maksustamise seaduse paragrahvist 52f tulenevaid põhimõtteid, mistõttu seda vahetamist ei tuleks A maksustamisel lugeda aktsiate võõrandamiseks.

11 Korkein hallinto-oikeusele (kõrgeim halduskohus) esitatud kaebuses palub Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö tühistada maksude keskkomisjoni eelotsuse.

12 Korkein hallinto-oikeus otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas sellist aktsiate vahetamist, mille puhul Soome aktsiaselts võõrandab Norra äriühingule (mille õiguslik vorm on *aksjeselskap* (AS)) talle kuuluva äriühingu aktsiad, saades vastusooritusena Norra äriühingu väljalastud aktsiaid, tuleb EMP lepingu artikleid 31 ja 40 arvestades käsitleda samuti maksustamise seisukohalt neutraalselt, nagu siis, kui aktsiate vahetamine toimuks Soome aktsiaseltside või Euroopa Liidu liikmesriikide äriühingute vahel?"

Eelotsuse küsimuse analüüs

13 Esmalt tuleb märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohus nendib, et äriühingute maksustamise seadusega võetakse siseriiklikku õigusesse üle direktiiv 2009/133.

14 Vastavalt selle direktiivi artiklile 1 kohaldatakse seda üksnes aktsiate vahetamise puhul, milles osalevad kahe või enama liikmesriigi territooriumil asutatud äriühingud. Kuna põhikohtuasjas käsitletavas aktsiate vahetuses osalev üks äriühing, st B, ei ole asutatud liikmesriigis, vaid Norras, siis ei kohaldata sellele vahetamisele direktiivi 2009/133. Selles olukorras tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusele vastata siseriiklikke maksuõigusnorme EMP sätete alusel analüüsides.

15 Mis puudutab EMP lepingut, siis tuleb meenutada, et selle üks peamisi eesmärke on ellu viia võimalikult täielikult terves Euroopa majanduspiirkonnas (EMP) kaupade, isikute, teenuste ja kapitali vaba liikumine nii, et liidu territooriumil loodud siseturg laieneks EFTA-riikidele. Sellest lähtuvalt püüavad mitu nimetatud lepingu sätet tagada, et lepingut tõlgendataks kogu EMP-s võimalikult ühetaoliselt (vt 10. aprilli 1992. aasta arvamus 1/92, EKL 1992, lk I-2821). Euroopa Kohtu ülesanne on selle raames tagada, et neid EMP lepingu sätteid, mis on sisult identsed EL toimimise lepingu sätetega, tõlgendatakse liikmesriikides ühetaoliselt (vt 19. novembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-540/07: komisjon *vs.* Itaalia, EKL 2009, lk I-10983, punkt 65, ja 28. oktoobri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-72/09: Établissements Rimbaud, EKL 2010, lk I-10659, punkt 20).

16 Tuleb meenutada, et kuigi väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kuuluvad otsesed maksud liikmesriikide pädevusse, peavad liikmesriigid nende kehtestamisel siiski arvestama liidu õigusega (vt eelkõige 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-319/02: Manninen, EKL 2004, lk I-7477, punkt 19; 6. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-292/04: Meilicke jt, EKL 2007, lk I-1835, punkt 19, 24. mai 2007. aasta otsus kohtuasjas C-157/05: Holböck, EKL 2007, lk I-4051, punkt 21, ja 11. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-451/05: ELISA, EKL 2007, lk I-8251, punkt 68). Selle pädevuse teostamisel ei või nad siiski kohaldada meetmeid, mis on vastuolus EMP lepingu sarnaste sätetega tagatud liikumisvabadusega (vt eespool viidatud kohtuotsus Établissements Rimbaud, punkt 23).

17 Mis puudutab aga vabadust, mille alusel põhikohtuasjas käsitletavaid õigusnorme tuleb analüüsida, siis tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et see, kas siseriiklikud õigusnormid kuuluvad asutamisvabadust või kapitali liikumise vabadust käsitlevate eeskirjade kohaldamisalasse, tuleb kindlaks teha asjassepuutuvate õigusnormide eesmärgist lähtudes (10. mai 2007. aasta määrus C-492/04: Lasertec, EKL 2007, lk I-3775, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika).

18 Siseriiklikud õigusnormid, mis puudutavad osalust, mis võimaldab teataval määral mõjutada asjaomase äriühingu otsuseid ning otsustada äriühingu tegevuse üle, kuuluvad seega asutamisvabadust käsitlevate EL toimimise lepingu sätete esemelisse kohaldamisalasse (vt eespool viidatud kohtumäärus Lasertec, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika).

19 Äriühingute maksustamise seaduse § 52f sõnastusest ilmneb selgelt, et kõnealust aktsiate vahetust ei loeta maksustatavaks võõrandamiseks vaid siis, kui omandaval äriühingul on või ta saab teise äriühingu aktsiaid, mis annavad talle õiguse vähemalt pooltele häältele teises äriühingus. Sellised siseriiklikud sätted, mida kohaldatakse seega tehingutele, millega kaasneb ühes äriühingus kontrolli omamine või omandamine, kuuluvad asutamisvabaduse valdkonda.

20 Neil asjaoludel tuleb esitatud küsimusele vastata EMP lepingu artikli 31 alusel.

21 Sellega seoses on Euroopa Kohus juba leidnud, et EMP lepingu artiklis 31 sisalduvad asutamisvabadusele piirangute seadmist keelavad normid on identsed ELTL artikli 49 sätetega (vt 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-471/04: Keller Holding, EKL 2006, lk I-2107, punkt 49, ja 23. oktoobri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-157/07: Krankenheim Ruhesitz am Wannsee Seniorenheimstatt, EKL 2008, lk I-8061, punkt 24).

22 Lisaks tuleb märkida, et EMP lepingu artiklis 6 on sätestatud, et ilma et see piiraks kohtupraktika edasist arengut, käsitletakse selle lepingu sätteid, niivõrd kui nende sisu langeb kokku Euroopa Liidu vastavate eeskirjadega, lepingu rakendamisel ja kohaldamisel vastavalt Euroopa Kohtu asjakohastele otsustele, mis on tehtud enne selle lepingu allakirjutamise kuupäeva.

23 Niisiis hõlmab asutamisvabadus äriühingute, mis on asutatud vastavalt liikmesriigi või EMP lepingu osaliseks oleva kolmanda riigi seadusele ja millel on liidu või EMP lepingu osaliseks oleva kolmanda riigi piires registreeritud asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht, õigust tegutseda teises

liikmesriigis või EMP lepingu osaliseks olevas kolmandas riigis tütarettevõtja, filiaali või esinduse kaudu (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 Euroopa Kohus on rõhutanud samuti, et asutamine on EL toimimise lepingu mõttes väga lai mõiste, mis annab liidu kodanikule võimaluse osaleda püsivalt ja kestvalt tema päritoluriigist erineva liikmesriigi majanduselus ja saada sellest kasu, soodustades nii füüsilisest isikust ettevõtjate tegutsemisega majanduslikku ja sotsiaalselt põimumist liidus (vt eespool viidatud kohtuotsus ELISA, punkt 63). Asutamisvabadus tagab välismaiste isikute kohtlemise tütarettevõtja vastuvõtvas liikmesriigis võrdselt selle riigi residentidega, keelates igasuguse vähimagi diskrimineerimise äriühingu asukoha tõttu (vt 14. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-170/05: Denkavit Internationaal ja Denkavit France, EKL 2006, lk I-11949, punkt 22).

25 Kohtupraktika kohaselt tuleb selliste piirangutena käsitada mis tahes piiranguid, mis keelavad, takistavad või muudavad nimetatud vabaduse kasutamise vähem atraktiivseks (vt eespool viidatud kohtuotsus Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, punkt 30).

26 Kooskõlas põhikohtuasjas käsitletud siseriiklike õigusnormidega käsitletakse Soomes asutatud võõrandava äriühingu puhul aktsiate vahetamist äriühingute vahel maksustamise seisukohast neutraalselt üksnes siis, kui esiteks omandava äriühingu asukoht on samuti Soomes või mõnes liidu liikmesriigis ja kui teiseks aktsiate vahetamine toob kaasa omandavale äriühingule enamusosaluse omandatavas äriühingus. Kui need tingimused ei ole täidetud – eelkõige siis, kui sarnaselt põhikohtuasjas käsitletud olukorraga on omandava äriühingu asukoht EMP lepingu osaliseks olevas kolmandas riigis –, käsitletakse aktsiate vahetamist maksualaselt kui aktsiate maksustatavat võõrandamist.

27 Sel viisil tuvastatud erinevat kohtlemist ei põhjenda erinevus objektiivses olukorras. Nimelt sõltub siseriikliku äriühingu aktsiate vahetamise maksualane kohtlemine sellises olukorras, nagu on käsitlusel põhikohtuasjas, üksnes omandava äriühingu asukohast. EMP lepingu artikkel 31 keelab mis tahes diskrimineerimise äriühingu asukoha tõttu (vt selle kohta Euroopa Kohtu 26. juuni 2008. aasta otsus kohtuasjas C-284/06: Burda, EKL 2008, lk I-4571, punkt 77 ja seal viidatud kohtupraktika).

28 Lisaks tuleb rõhutada, et vastupidi sellele, mida väidab Soome valitsus, ei vii EMP lepingu artikli 31 kohaldamine sellistele õigusnormidele, mida põhikohtuasjas käsitletakse, sugugi direktiivi 2009/133 kohaldamisala laiendamiseni EMP lepingu osaliseks olevates kolmandates riikides asutatud äriühingutele. EMP lepingu artiklis 31 esitatud diskrimineerimiskeelu põhimõtte kohaselt peab liikmesriik nimelt kohaldama siseriiklike äriühingute vahel toimuvale aktsiate vahetamisele kehtivat maksustamist samuti sellisele aktsiate vahetusele, milles osaleb ka äriühing, mis on asutatud EMP lepingu osaliseks olevas kolmandas riigis.

29 Sellest tuleb järeldada, et põhikohtuasjas kõnesolev maksusüsteem sisaldab EMP lepingu artiklis 31 sätestatud õiguse piirangut.

30 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et asutamisvabaduse piirang võib olla lubatud ainult siis, kui seda õigustab ülekaalukas üldine huvi. Lisaks peaks see olema vajalik kõnealuse eesmärgi saavutamiseks ega tohi minna kaugemale, kui on eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt eespool viidatud kohtuotsus Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, punkt 40).

31 Eelotsusetaotluse esitanud kohus esitab küsimuse, kas kõnesolevat piirangut õigustab üldine huvi, mis on seotud vajadusega võidelda maksupettuste vastu ja tagada tõhus maksujärelevalve.

32 Ainuüksi asjaolu, et aktsiate vahetamise käigus on omandava äriühingu asukoht EMP lepingu osaliseks olevas kolmandas riigis, ei saa olla aluseks üldisele eeldusele, et tegemist on maksupettusega, ega õigustada meetmeid, mis kahjustavad EMP lepinguga tagatud põhivabaduse teostamist (vt selle kohta

26. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-478/98: komisjon *vs.* Belgia, EKL 2000, lk I-7587, punkt 45; 21. novembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-436/00: X ja Y, EKL 2002, lk I-10829, punkt 62; 4. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-334/02: komisjon *vs.* Prantsusmaa, EKL 2004, I-2229, punkt 27, ja 29. novembri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-371/10: National Grid Indus, EKL 2011, lk I-12273, punkt 84).

33 Mis puudutab vajadust tagada tõhus maksujärelevalve, siis on Euroopa Kohus otsustanud, et *a priori* ei saa välistada maksukohustuslase võimet esitada asjassepuutuvaid tõendeid, mille alusel saab liikmesriigi maksuhaldur selgelt ja täpselt kindlaks määrata, et maksukohustuslane ei soovinud maksude tasumist vältida ega sellest kõrvale hoida (18. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-101/05: A, EKL 2007, lk I-11531, punkt 59 ja seal viidatud kohtupraktika).

34 Siiski ei saa seda kohtupraktikat, mis puudutab liikumisvabaduse teostamise piiranguid liidu sees, täies ulatuses üle kanda EMP lepinguga tagatud vabadustele, kuna nende vabaduste kasutamine toimub teistsuguses õiguslikus kontekstis (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused A, punkt 60, ja Établissements Rimbaud, punkt 40).

35 Sellega seoses tuleb märkida, et liikmesriikide pädevate asutuste koostöö raamistik, mis kehtestati nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiiviga 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas (EÜT L 366, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63) ja nõukogu 15. veebruari 2011. aasta direktiiviga 2011/16/EL maksustamisalase halduskoostöö kohta ja direktiivi 77/799/EMÜ kehtetuks tunnistamise kohta (ELT L 64, lk 1), puudub liikmesriikide ja kolmandate riikide pädevate asutuste vahel, juhul kui kolmandad riigid ei ole võtnud endale mingeid vastastikuse abi osutamise kohustusi (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Établissements Rimbaud, punkt 41).

36 Mis puudutab eelkõige EMP lepingu liikmeks olevaid riike, kui liikmesriigi õiguse kohaselt sõltub maksusoodustuse andmine teatud tingimuste täitmisest, mida saab aga kontrollida vaid teabe saamisel EMP lepingu osaliseks oleva kolmanda riigi pädevatelt ametiasutustelt, siis võib liikmesriik üldjuhul õiguspäraselt keelduda maksusoodustuse andmisest, kui kolmandal riigil asjakohase teabe edastamise lepingulise kohustuse puudumise tõttu osutub võimatuks kolmandalt riigilt seda teavet saada (vt eespool viidatud kohtuotsus Établissements Rimbaud, punkt 44).

37 Tuleb märkida, et Soome Vabariigi ja Norra Kuningriigi vahel on Kopenhaagenis 7. detsembril 1989 alla kirjutatud konventsioon 37/1991 vastastikuse haldusabi kohta maksuasjades. Kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohus peab hindama, kas selles konventsioonis on sätestatud piisavad teabevahetusmehhanismid, et Soome ametiasutused saaksid kindlaks teha ja kontrollida, kas on täidetud siseriiklikes õigusnormides nõutud tingimused maksustamise neutraalsuse kohaldamiseks sellisele aktsiate vahetamisele, mida käsitleti põhikohtuasjas, siis tuleb märkida, et kohtuistungil selgitas Soome valitsus ise, et selle konventsiooni sätted näevad ette siseriiklike ametiasutuste vahel teabe vahetamise, mis on sama tõhus kui direktiivides 77/799 ja 2011/16 sätestatud mehhanism.

38 Selles olukorras ei saa asjaomane liikmesriik tugineda vajadusele tagada tõhus maksujärelevalve, et õigustada käesoleva kohtuotsuse punktis 27 tuvastatud erinevat kohtlemist (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus ELISA, punktid 98–101).

39 Kõige eelneva põhjal tuleb eelotsuse küsimusele vastata, et EMP lepingu artikliga 31 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis samastavad aktsiate maksustatava võõrandamisega sellise aktsiate vahetamise, mis toimub selles liikmesriigis asutatud äriühingu ja nimetatud lepingu osaliseks olevas kolmandas riigis asutatud äriühingu vahel, ehkki selline tehing oleks maksustamise seisukohast neutraalne, kui see puudutaks üksnes riigis või teistes liikmesriikides asutatud äriühinguid, tingimusel et selle liikmesriigi ja kõnealuse kolmanda riigi vahel on sõlmitud konventsioon vastastikuse haldusabi

kohta maksuasjades, mis näeb ette siseriiklike ametiasutuste vahel teabe vahetamise, mis on sama tõhus kui direktiivides 77/799 ja 2011/16 sätestatud mehhanism; viimast asjaolu peab aga kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.

Kohtukulud

40 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

2. mai 1992. aasta EMP lepingu artikliga 31 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis samastavad aktsiate maksustatava võõrandamisega aktsiate vahetamise, mis toimub selles liikmesriigis asutatud äriühingu ja EMP lepingu osaliseks oleva kolmandas riigis asutatud äriühingu vahel, ehkki selline tehing oleks maksustamise seisukohast neutraalne, kui see puudutaks üksnes riigis või teistes liikmesriikides asutatud äriühinguid, tingimusel et selle liikmesriigi ja kõnealuse kolmanda riigi vahel on sõlmitud konventsioon vastastikuse haldusabi kohta maksuasjades, mis näeb ette siseriiklike ametiasutuste vahel teabe vahetamise, mis on sama tõhus kui nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiivis 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas ja nõukogu 15. veebruari 2011. aasta direktiivis 2011/16/EL maksustamisalase halduskoostöö kohta ja direktiivi 77/799/EMÜ kehtetuks tunnistamise kohta sätestatud mehhanism; viimast asjaolu peab aga kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.

Allkirjad