A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2012. július 19.*

„Közvetlen adózás — A letelepedés szabadsága — A tőke szabad mozgása — EGT-Megállapodás — 31. és 40. cikk — 2009/133/EK irányelv — Hatály — Valamely tagállamban letelepedett társaság és az EGT-Megállapodásban részes harmadik államban letelepedett társaság közötti részesedéscsere — Adómentesség megtagadása — Adózási kérdésekben folytatott kölcsönös igazgatási jogsegélyről szóló egyezmény”

A C-48/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Korkein hallinto-oikeus (Finnország) a Bírósághoz 2011. február 2-án érkezett, 2011. január 31-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö**

és

az **A Oy**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök, J. Malenovský, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis (előadó) és D. Šváby bírák,

főtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2012. február 29-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az A Oy képviseletében M. Ohtonen asianajaja,

– a finn kormány képviseletében M. Pere, meghatalmazotti minőségben,

– a portugál kormány képviseletében L. Fernandes, meghatalmazotti minőségben,

– a norvég kormány képviseletében K. B. Moen és K. Moe Winther, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: finn.

– az Európai Bizottság képviseletében R. Lyal és I. Koskinen, meghatalmazotti minőségben,

– az EFTA Felügyeleti Hatóság képviseletében X. Lewis és F. Simonetti, meghatalmazotti minőségben

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az Európai Gazdasági Térségről szóló 1992. május 2-i megállapodás (HL 1994. L 1., 3. o.; magyar nyelvű különkiadás 11. fejezet, 52. kötet, 3. o.; a továbbiakban: EGT-Megállapodás) 31. és 40. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö, a finn adóhatóság és az A Oy (a továbbiakban: A), egy finn társaság között egy részesedéscsere-ügylet tárgyában folyamatban lévő peres eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

Az EGT-Megállapodás

3 Az EGT-Megállapodás 6. cikke ekképp rendelkezik:

„A joggyakorlat jövőbeni fejleményeinek sérelme nélkül e megállapodás rendelkezéseit, amennyiben a lényeget illetően megegyeznek az Európai Gazdasági Közösséget létrehozó szerződés, valamint az Európai Szén- és Acélközösséget létrehozó szerződés megfelelő szabályaival, továbbá az említett két szerződés alapján elfogadott jogi aktusokkal, végrehajtásuk és alkalmazásuk során az Európai Közösségek Bírósága által az e megállapodás aláírásának időpontja előtt hozott vonatkozó határozatoknak megfelelően kell értelmezni.”

4 E megállapodás 31. cikke előírja:

„(1) E megállapodás rendelkezéseinek keretében tilos az [Európai Közösség tagállamai] és az [Európai Szabadkereskedelmi Társulás (EFTA) államai] állampolgárainak egy másik tagállam területén történő szabad letelepedésére vonatkozó minden korlátozás. Ezt a rendelkezést kell alkalmazni képviseletnek, fióktelepnek, leányvállalatnak [az Európai Közösség egyik] tagállama vagy EFTA-állam valamely EK-tagállamban vagy EFTA-államban letelepedett állampolgára által történő alapítása esetében.

A szabad letelepedés magában foglalja a jogot gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdésére és folytatására, vállalkozások, így különösen a 34. cikk második bekezdése szerinti társaságok alapítására és irányítására, a letelepedés országának joga által a saját állampolgáraira előírt feltételek szerint, figyelemmel a tőkére vonatkozó fejezet rendelkezéseire is.

(2) A letelepedés szabadságára vonatkozó különös rendelkezéseket a VIII-XI. melléklet tartalmazza.”

5 A szóban forgó megállapodás 40. cikke értelmében:

„E megállapodás rendelkezéseinek keretében a Szerződő Felek között az [Európai Közösség tagállamaiban] vagy az EFTA-államokban letelepedett személyek tőkéjének mozgását semmi nem korlátozhatja, és a felek állampolgársága vagy lakóhelye, vagy a beruházás helye alapján nincs helye megkülönböztetésnek. Az ebben a cikkben foglaltak végrehajtásához szükséges rendelkezéseket a XII. melléklet tartalmazza.”

Az uniós jog

6 A részesedéscserét a különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, részleges szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére, valamint az SE-k vagy az SCE-k létesítő okirat szerinti székhelyének a tagállamok közötti áthelyezésére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 2009. október 19-i 2009/133/EK tanácsi irányelv (HL L 310., 34. o.) 2. cikkének e) pontja a következőképpen határozza meg:

„[...] az a művelet, amellyel egy társaság egy másik társaságban a szavazati jogok többségét biztosító részesedést szerez, vagy – ha már ilyen többséggel rendelkezik – további részesedést szerez, és az utóbbi társaság tagjainak (részvényeseinek) értékpapírjaiért cserébe a saját jegyzett tőkéjét megtestesítő értékpapírokat bocsát ki, és adott esetben cserébe a kibocsátott értékpapírok névértéke – vagy névérték hiányában a könyv szerinti érték – 10%-át meg nem haladó készpénzt fizet ki.”

A finn jog

7 A gazdasági tevékenységből eredő jövedelem adóztatásáról szóló 360/1968 törvény (Laki elinkeinotulon verottamisesta [360/1968]; a továbbiakban: a társaságok adóztatásáról szóló törvény) 52. és 52f. cikkének (1) és (2) bekezdése ekképp rendelkezik:

„52. cikk

Az 52a–52f. cikk rendelkezéseit a belföldi részvénytársaságok egyesülésére, szétválására, vállalkozásátadására vagy részesedéscseréjére kell alkalmazni. A jelen törvény 52a–52e. cikkeit kell alkalmazni a jövedelemadóról szóló törvény 3. cikkében felsorolt társaságok egyesülésére, szétválására, vállalkozásátadására vagy részesedéscseréjére is. A részvénytársaságokra, a részvényekre, a tőkére és a részvényesekre vonatkozó rendelkezéseket e tekintetben alkalmazni kell az egyéb társaságokra, üzletrészeikre, a tőkéjükben való részesedésre, illetve tagjaikra. Az egyesülési ügyletekre vonatkozó rendelkezéseket a belföldi gazdasági egyesülések egyesülési ügyleteire is alkalmazni kell. A részvénytársaságokra, a részvényekre és a részvényesekre vonatkozó rendelkezéseket e tekintetben az egyesülések tőkerészesedéseire, ezek tagjaira, valamint magukra az egyesülésekre is alkalmazni kell.

Az 52a–52f. cikk az alábbi megszorítások mellett akkor is alkalmazandó, ha az egyesülés, a szétválás, a vállalkozásátadás vagy a részesedéscsere a különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, részleges szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére, valamint az SE-k vagy az SCE-k létesítő okirat szerinti székhelyének a tagállamok közötti áthelyezésére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, [1993. július 23-i] 90/434/EGK tanácsi irányelv 3. cikkének a) pontja értelmében vett, a társasági adó alá tartozó társaságokat érint. A társaság a tagállamok egyikében illetőséggel rendelkező társaságnak tekintendő, ha e tagállam joga szerint adózási szempontból illetőséggel rendelkezik e tagállamban, és az Európai Unió tagállama és egy harmadik állam között létrejött kettős adózást elkerülő egyezmény feltételei alapján adózási szempontból nem kell Unión kívüli illetőségűnek tekinteni.

[…]

52f. cikk

A részesedéscsere az a művelet, amellyel egy részvénytársaság egy másik részvénytársaságban az e másik részvénytársaság összes értékpapírjából eredő szavazati jogok több mint felét biztosító részesedést szerez, vagy – ha már a szavazati jogok több mint felével rendelkezik – további részesedést szerez, és a másik társaság részvényesei ellenszolgáltatásként tőle újonnan kibocsátott értékpapírokat vagy saját maga által birtokolt értékpapírokat kapnak. Ellenszolgáltatásként pénzbeli szolgáltatás is nyújtható, amely azonban nem haladhatja meg az ellenszolgáltatásként átadott részvények névértékének vagy – névérték hiányában – a befizetett tőke részvények által megtestesített hányadának tíz százalékát.

A részesedéscsere az adóztatás során nem minősül átruházásnak. A csere révén megszerzett részesedés bekerülési értékeként az átadott részesedés bekerülési értékének az adóztatás során nem le nem írt része veendő figyelembe. Pénzbeli ellenszolgáltatás esetén a csere átruházásnak minősül.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra terjesztett kérdés

8 Az A a C Oy (a továbbiakban: C), finn jog szerinti társaság összesen 20 743 darab értékpapírjából 4093 darabbal rendelkezik, ami körülbelül 19,7%-os részesedésnek felel meg. A C másik tulajdonosa a körülbelül 80,3%-os részesedéssel rendelkező B AS, norvég társaság (a továbbiakban: B). Az alapeljárás tárgyát képező ügylet célja a társaságok adóztatásáról szóló törvény 52f. cikke értelmében vett részesedéscsere végrehajtása volt, oly módon, hogy A a C-ben birtokolt részesedését a B-nek adta át, és ellenszolgáltatásként B-től újonnan kibocsátott értékpapírokat kapott, tőkéjének mintegy 6%-át kitevő értékben. Ezen ügyletet követően B tehát C tőkéjének 100%-át birtokolta.

9 A azt kérdezte a keskusverolautakuntától (központi adójogi bizottság), hogy az 52f. cikk, amelynek értelmében a részesedéscsere bizonyos feltételek mellett nem minősül adóköteles átruházásnak, alkalmazható-e az alapeljárásban vitatott részesedéscserére.

10 E bizottság 2008. október 1-jei 55/2008. sz. feltételes adómegállapítás tárgyában hozott határozatában úgy foglalt állást, hogy a társaságok adóztatásáról szóló törvény 52f. cikkében rögzített elvek alkalmazhatók az A és B között tervezetthez hasonló részesedéscserére. E határozat szerint a társaságok adóztatásáról szóló törvény 52f. cikkéből következő elvek az ügyben alkalmazhatók, ily módon e részesedéscsere A adóztatása során nem minősül átruházásnak.

11 A Korkein hallinto-oikeushoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság) benyújtott keresetében a Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö a központi adójogi bizottság feltételes adómegállapítás tárgyában hozott határozatának megsemmisítését kérte.

12 Ilyen körülmények között a Korkein hallinto-oikeus felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Az EGT-Megállapodás 31. és 40. cikkére figyelemmel ugyanúgy semlegesen kell-e kezelni az adóztatás során azt a részesedéscserét, amellyel egy finn részvénytársaság a hozzá tartozó társaság értékpapírjait egy (aksjeselskap jogi [rt.] formájában működő) norvég társaságnak adja át, és ellenszolgáltatásként a norvég társaság által kibocsátott értékpapírokat szerez, mint az ugyanilyen részesedéscserét, ha arra belföldi részvénytársaságok vagy adózási szempontból az Európai Unió tagállamaiban illetőséggel rendelkező társaságok között kerülne sor?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

13 Előzetesen meg kell állapítani, hogy a kérdést előterjesztő bíróság hangsúlyozza: a társaságok adóztatásáról szóló törvény a 2009/133 irányelvet ülteti át a belső jogba.

14 A szóban forgó irányelv 1. cikke értelmében ezen irányelvet kizárólag azokra a részesedéscserékre kell alkalmazni, amelyekben két vagy több tagállam társaságai érintettek. Mivel a részesedéscserében érintett egyik társaság, nevezetesen a B társaság, nem valamely tagállamban, hanem Norvégiában honos, a szóban forgó részesedéscsere nem tartozik a 2009/133 irányelv hatálya alá. E körülményre figyelemmel az előterjesztett kérdésre a nemzeti adójogi szabályozás rendelkezéseit az EGT-Megállapodás rendelkezéseire tekintettel vizsgálva kell választ adni.

15 Az EGT-Megállapodást illetően emlékeztetni kell arra, hogy e megállapodás egyik fő célja az áruk, a személyek, a szolgáltatások és a tőke szabad mozgásának lehető legteljesebb megvalósítása az Európai Gazdasági Térség (EGT) egészében, úgy, hogy az Unió területén megvalósított belső piac kiterjedjen az EFTA államaira. Ennek érdekében az említett megállapodás számos rendelkezése a megállapodás lehető legegységesebb módon való értelmezését írja elő az EGT egészében (lásd a 1992. április 10-i 1/92. sz. véleményt [EBHT 1992., I-2821. o.]). Ennek keretében a Bíróság feladata annak biztosítása, hogy az EGT-Megállapodásnak az EUM-Szerződés szabályaival lényegében azonos rendelkezéseit a tagállamokon belül azonos módon értelmezzék (a C-540/07. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2009. november 19-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-10983. o.] 65. pontja és a C-72/09. sz. Établissements Rimbaud ügyben 2011. október 28-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-10659. o.] 20. pontja).

16 Egyébiránt emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban e hatáskörüket az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (lásd különösen a C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-7477. o.] 19. pontját; a C-292/04. sz., Meilicke és társai ügyben 2007. március 6-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-1838. o.] 19. pontját; a C-157/05. sz. Holböck-ügyben 2007. május 24-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-4051. o.] 21. pontját, valamint a C-451/05. sz. ELISA-ügyben 2007. október 11-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-8251. o.] 68. pontját). Hasonlóképpen e hatáskör azt sem teszi lehetővé számukra, hogy az EGT-Megállapodás hasonló rendelkezéseivel garantált szabad mozgással ellentétes intézkedéseket alkalmazzanak (lásd a fent hivatkozott Établissements Rimbaud ügyben hozott ítélet 19. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

17 Azon szabadságot illetően, amelynek fényében az alapügyben vitatott nemzeti szabályozást elemezni kell, az állandó ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy annak megállapításához, hogy valamely nemzeti jogszabály a letelepedés szabadságának vagy a tőke szabad mozgásának körébe tartozik-e, a szóban forgó jogszabály tárgyát kell megvizsgálni (a Bíróság C-492/04. sz. Lasertec-ügyben 2007. május 10-én hozott végzésének [EBHT 2007., I-3775. o.] 19. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

18 Így az EUM-Szerződés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseinek hatálya alá tartoznak azok a nemzeti rendelkezések, amelyek a valamely társaság tőkéjében fennálló olyan részesedésre vonatkoznak, amely lehetővé teszi, hogy bizonyos befolyást lehessen gyakorolni e társaság döntéseire, és meg lehessen határozni annak tevékenységeit (lásd a fent hivatkozott Lasertec-ügyben hozott végzés 20. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

19 A társaságok adóztatásáról szóló törvény 52f. cikkéből egyértelműen az következik, hogy ahhoz, hogy az érintett részesedéscsere ne minősüljön adóköteles átruházásnak, a részesedést megszerző társaságnak a másik társaságban a szavazatok több mint felére jogot biztosító részesedést kell szereznie vagy birtokolnia. Az ilyen nemzeti rendelkezések, amelyeket olyan ügyletekre is alkalmazni kell, amelyekből valamely társaság ellenőrzésével való rendelkezés vagy annak megszerzése következik, a letelepedés szabadságának körébe tartoznak.

20 Az előterjesztett kérdésre tehát kizárólag az EGT-Megállapodás 31. cikkére tekintettel kell választ adni.

21 Ebben a vonatkozásban a Bíróság már úgy határozott, hogy az EGT-Megállapodás 31. cikkében foglalt, a letelepedés szabadságának korlátozását tiltó szabályok megegyeznek az EUM-Szerződés 49. cikkének rendelkezéseivel (lásd a C-471/04. sz. Keller Holding ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-2107. o.] 49. pontját és a C-157/07. sz. Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt ügyben 2008. október 23-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-8061. o.] 24. pontját).

22 Meg kell továbbá állapítani, hogy az EGT-Megállapodás 6. cikke úgy rendelkezik, hogy a joggyakorlat jövőbeni fejleményeinek sérelme nélkül e megállapodás rendelkezéseit, amennyiben a lényeget illetően megegyeznek az Unió szerződéseinek megfelelő szabályaival, végrehajtásuk és alkalmazásuk során a Bíróságnak az e megállapodás aláírásának időpontja előtt hozott ítélkezési gyakorlatának megfelelően kell értelmezni.

23 Ily módon a letelepedés szabadsága magában foglalja, hogy a valamely tagállam vagy az EGT-Megállapodásban részes valamely harmadik állam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságok, amelyek létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye az Unió vagy az EGT-Megállapodásban részes valamely harmadik állam területén van, jogosultak tevékenységüket más tagállamokban vagy az EGT-Megállapodásban részes más államokban leányvállalat, fióktelep vagy képviselet útján gyakorolni (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt ügyben hozott ítélet 28. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

24 A Bíróság azt is hangsúlyozta, hogy a letelepedés fogalma az EUM-Szerződés értelmében nagyon tág fogalom, amely magában foglalja a közösségi állampolgárok azon jogát, hogy tartósan és folyamatosan részt vegyenek a származási helyüktől eltérő tagállamok gazdasági életében, és hogy abból hasznot húzzanak, ami elősegíti a gazdasági és társadalmi kölcsönhatást a Közösségen belül a gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő gyakorlása területén (lásd a fent hivatkozott ELISA-ügyben hozott ítélet 63. pontját) A letelepedés szabadsága így biztosítja a nemzeti bánásmód kedvezményét a leányvállalat letelepedése szerinti tagállamban, megtiltva a társaságok székhelye alapján történő bármilyen, még a legcsekélyebb hátrányos megkülönböztetést (lásd a C-170/05. sz., Denkavit Internationaal és Denkavit France ügyben 2006. december 14-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11949. o.] 22. pontját).

25 Állandó ítélkezési gyakorlat az, hogy ilyen korlátozásnak kell minősíteni minden olyan intézkedést, amely e szabadság gyakorlását tiltja, korlátozza vagy kevésbé vonzóvá teszi (lásd a fent hivatkozott Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt ügyben hozott ítélet 30. pontját).

26 Az alapügyben vitatott szabályozás értelmében a társaságok közötti részesedéscserére irányuló ügylet csak abban az esetben részesül semleges adójogi bánásmódban a Finnországban letelepedett átruházó társaság tekintetében, amennyiben egyfelől a részesedést megszerző társaság szintén Finnországban vagy az Unió valamely más tagállamában telepedett le, és másfelől a részesedéscsere a szerző társaságnak az átengedő társaságban való többségi részesedése megszerzését vonja maga után. Ha e feltételek nem állnak fenn, különösen az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben, amikor a részesedést megszerző társaság székhelye valamely, az EGT-Megállapodásban részes harmadik államban van, a részesedéscserét adózási szempontból adóköteles részesedésátruházásként kezelik.

27 Az ily módon megállapított eltérő bánásmód nem magyarázható a helyzetek közötti objektív különbséggel. Ugyanis azon adójogi bánásmódot, amelynek valamely társaságot részesedéscsere során alávetnek az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzetben, kizárólag a részesedést megszerző társaság székhelyének helye határozza meg. Márpedig az EGT-Megállapodás 31. cikke tilt a társaság

székhelyén alapuló minden hátrányos megkülönböztetést (lásd ebben az értelemben a C-284/06. sz. Burda-ügyben 2008. június 26-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-4571. o.] 77. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

28 Hangsúlyozni kell továbbá, hogy – a finn kormány állításával ellentétben – az EGT-Megállapodás 31. cikkének az alapügyben szereplőhöz hasonló szabályozásra történő alkalmazása nem vezet a 2009/133 irányelv hatályának az EGT-Megállapodásban részes harmadik államra történő kiterjesztéséhez. A hátrányos megkülönböztetés tilalmának az EGT-Megállapodás 31. cikkében rögzített elve értelmében ugyanis a tagállamoknak a belföldi társaságok között végrehajtott részesedéscserére vonatkozó bánásmódot kell alkalmazniuk azon részesedéscserékre is, amelyekben az EGT-Megállapodásban részes harmadik államban letelepedett társaság vesz részt.

29 Meg kell állapítani, hogy az alapügyben szóban forgó adózási rendszer az EGT-Megállapodás 31. cikkében előírt jog korlátozását valósítja meg.

30 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy a letelepedés szabadságának korlátozása csak akkor fogadható el, ha azt nyomós közérdek igazolja. Azonban ebben az esetben is elengedhetetlen, hogy az alkalmas legyen az elérni kívánt cél megvalósítására, és ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket (lásd a fent hivatkozott Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt ügyben hozott ítélet 40. pontját).

31 A kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy az ilyen korlátozást igazolja-e az adókijátszás elleni küzdelemhez és az adóellenőrzések hatékonysága megőrzésének szükségességéhez kapcsolódó nyomós közérdek.

32 Mindazonáltal nem alapozhatja meg az adókijátszás általános vélelmét, és nem igazolhatja az EGT-Megállapodásban biztosított alapvető szabadságot sértő intézkedést pusztán az a körülmény, hogy a részesedéscsere keretében valamely társaság székhelye az EGT-Megállapodásban részes harmadik államban van (lásd ebben az értelemben a C-478/98. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 2000. szeptember 26-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-7587. o.] 45. pontját; a C-436/00. sz., X és Y ügyben 2002. november 21-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-10829. o.] 62. pontját; a C-334/02. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2004. március 4-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-2229. o.] 27. pontját, valamint a C-371/10. sz. National Grid Indus ügyben 2011. november 29-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-12273. o.] 84. pontját).

33 Az adóellenőrzések hatékonysága megőrzése szükségességét illetően a Bíróság megállapította, hogy nem zárható ki eleve, hogy az adózó olyan vonatkozó okirati bizonyítékokat terjesszen elő, amelyek a tagállam adóhatóságai részére lehetővé teszik annak pontos és egyértelmű ellenőrzését, hogy nem kísérli meg az adófizetés elkerülését vagy annak kijátszását (a C-101/05. sz. A-ügyben 2007. december 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-11531. o.] 59. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

34 Mindazonáltal az alapvető szabadságok Unión belüli korlátozására vonatkozó ezen ítélkezési gyakorlat nem ültethető át teljes egészében az EGT-Megállapodásban biztosított szabadságokra, mivel ez utóbbiaknak eltérő a jogi háttere (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott A-ügyben hozott ítélet 60. pontját és a fent hivatkozott Établissements Rimbaud ügyben hozott ítélet 40. pontját).

35 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adóztatás területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelv (HL L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.), illetve az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről és a 77/799/EK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2011. február 15-i 2011/16/EU tanácsi irányelv (HL L 64., 1. o.) által előírt, a tagállamok illetékes hatóságai közötti együttműködés kerete nem alkalmazandó e hatóságok és a harmadik ország illetékes hatóságai között, ha az adott harmadik ország nem vállalt kötelezettséget a kölcsönös segítségnyújtásra (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Établissements Rimbaud ügyben hozott ítélet 41. pontját).

36 Különösen az EGT-Megállapodásban részes államokat illetően, amennyiben valamely tagállami szabályozás az adókedvezményt olyan feltételek teljesítésétől tesz függővé, amelyeknek a betartása csak valamely, az Európai Gazdasági Térségben tag harmadik ország illetékes adóhatóságai által nyújtott információk útján ellenőrizhető, e tagállam főszabály szerint jogszerűen megtagadhatja a kedvezmény nyújtását, amennyiben – különösen e harmadik ország információnyújtásra vonatkozó egyezményes kötelezettségének hiányában – lehetetlennek bizonyul az információknak az utóbbitól való beszerzése (lásd a fent hivatkozott Établissements Rimbaud ügyben hozott ítélet 44. pontját).

37 Meg kell állapítani, hogy a Finn Köztársaság és a Norvég Királyság között fennáll egy, az adózási kérdésekben folytatott kölcsönös közigazgatási jogsegélyről szóló, Koppenhágában 1989. december 7-én aláírt egyezmény, a 37/1991 egyezmény. Még ha a kérdést előterjesztő bíróság feladata is annak értékelése, hogy ezen egyezmény tartalmaz-e olyan megfelelő információcsere-mechanizmusokat, amelyek lehetővé teszik a finn hatóságok számára, hogy megvizsgálják és ellenőrizzék, hogy teljesülnek-e a nemzeti szabályozás által előírt, az adósemlegesség rendszerének az alapügyben szereplőhöz hasonló részesedéscserére történő alkalmazása követelményei, meg kell állapítani, hogy a tárgyalás során maga a finn kormány fejtette ki, hogy az említett egyezmény rendelkezései a nemzeti hatóságok közötti, a 77/799 irányelv és a 2011/16 irányelvben előírthoz hasonlóan hatékony információcserét írnak elő.

38 E körülményekre figyelemmel az érintett tagállam nem hivatkozhat az adóellenőrzések hatékonysága megőrzésének szükségességére a jelen ítélet 27. pontjában megállapított eltérő bánásmód igazolása céljából (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott ELISA-ügyben hozott ítélet 98–101. pontját).

39 A fentiek összességére figyelemmel az előzetes döntéshozatalra terjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EGT-Megállapodás 31. cikkével ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely adóköteles részesedésátruházásnak minősít az e tagállam területén letelepedett társaság és a valamely, e megállapodásban részes harmadik ország területén letelepedett társaság közötti részesedéscserét – jóllehet ez az ügylet adójogi tekintetben semleges lenne, ha kizárólag belföldi vagy más tagállamok területén letelepedett társaságokat érintene –, amennyiben a szóban forgó tagállam és a szóban forgó harmadik ország között olyan, az adózási kérdésekben folytatott kölcsönös közigazgatási jogsegélyről szóló egyezmény áll fenn, amelynek rendelkezései a nemzeti hatóságok közötti, a 77/799 irányelv és a 2011/16 irányelvben előírthoz hasonlóan hatékony információcserét írnak elő, aminek vizsgálata a nemzeti bíróság feladata.

A költségekről

40 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

Az Európai Gazdasági Térségről szóló 1992. május 2-i megállapodás 31. cikkével ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely adóköteles részesedésátruházásnak minősít az e tagállam területén letelepedett társaság és a valamely, e megállapodásban részes harmadik ország területén letelepedett társaság közötti részesedéscserét – jóllehet ez az ügylet adójogi tekintetben semleges lenne, ha kizárólag belföldi vagy más tagállamok területén letelepedett társaságokat érintene –, amennyiben a szóban forgó tagállam és a szóban forgó harmadik ország között olyan, az adózási kérdésekben folytatott kölcsönös közigazgatási jogsegélyről szóló egyezmény áll fenn, amelynek rendelkezései a nemzeti hatóságok közötti, a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adóztatás területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelvben, illetve az adózás területén történő közigazgatási

együttműködésről és a 77/799/EK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2011. február 15-i 2011/16/EU tanácsi irányelvben előírthoz hasonlóan hatékony információcserét írnak elő, aminek vizsgálata a nemzeti bíróság feladata.

Aláírások