Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 19 lipca 2012 r.*

Podatki bezpośrednie — Swoboda przedsiębiorczości — Swobodny przepływ kapitału — Porozumienie EOG — Artykuły 31 i 40 — Dyrektywa 2009/133/WE — Zakres stosowania — Wymiana akcji między spółką z siedzibą w państwie członkowskim a spółką z siedzibą w państwie trzecim będącym stroną porozumienia EOG — Odmowa przyznania korzyści podatkowej — Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych

W sprawie C-48/11

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Korkein hallinto-oikeus (Finlandia) postanowieniem z dnia 31 stycznia 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 2 lutego 2011 r., w postępowaniu:

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

przeciwko

A Oy,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, J. Malenovský, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis (sprawozdawca) i D. Šváby, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 29 lutego 2012 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu A Oy przez M. Ohtonena, asianajaja,

— w imieniu rządu fińskiego przez M. Pere, działającą w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu portugalskiego przez L. Fernandesa, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu norweskiego przez K.B. Moena oraz K. Moe Winther, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: fiński.

— w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala oraz I. Koskinena, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Urzędu Nadzoru EFTA przez X. Lewisa oraz F. Simonetti, działających w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 31 i 40 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 3, zwanego dalej „porozumieniem EOG").

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö, czyli fińską administracją podatkową, i A Oy (zwaną dalej „A"), spółką fińską, w przedmiocie transakcji wymiany akcji.

Ramy prawne

Porozumienie EOG

3 Artykuł 6 porozumienia EOG stanowi:

„Bez uszczerbku dla przyszłego rozwoju orzecznictwa postanowienia niniejszego Porozumienia w zakresie, w jakim są one co do istoty tożsame z odpowiednimi zasadami Traktatu ustanawiającego Europejską Wspólnotę Gospodarczą, Traktatu ustanawiającego Europejską Wspólnotę Węgla i Stali oraz aktami przyjętymi w zastosowaniu tych dwóch traktatów, podlegają w zakresie ich wykonania i stosowania wykładni zgodnej z odpowiednimi orzeczeniami Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich wydanymi przed datą podpisania niniejszego Porozumienia".

4 Artykuł 31 tego porozumienia stanowi:

„1. W ramach postanowień niniejszego Porozumienia zakazane są wszelkie ograniczenia swobody przedsiębiorczości obywateli państw członkowskich [Wspólnoty Europejskiej] i państw [Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu (EFTA)] na terytorium któregokolwiek z tych państw. Zakaz ten obejmuje również ograniczenia w tworzeniu agencji, oddziałów lub filii przez obywateli jednego z państw członkowskich [Wspólnoty Europejskiej] lub państw EFTA ustanowionych na terytorium któregokolwiek z tych państw.

Z zastrzeżeniem postanowień rozdziału 4 swoboda przedsiębiorczości obejmuje podejmowanie i wykonywanie działalności prowadzonej na własny rachunek, jak również zakładanie i zarządzanie przedsiębiorstwami, a zwłaszcza spółkami w rozumieniu artykułu 34 akapit drugi, na warunkach ustanowionych przez ustawodawstwo państwa przyjmującego dla własnych obywateli.

2. Załączniki VIII–XI zawierają postanowienia szczególne dotyczące prawa przedsiębiorczości".

5 Artykuł 40 rzeczonego porozumienia stanowi:

„W ramach postanowień niniejszego porozumienia zakazane są wszelkie ograniczenia między Umawiającymi się Stronami w odniesieniu do swobody przepływu kapitału należącego do osób mających miejsce zamieszkania na terytorium państw członkowskich [Wspólnoty Europejskiej] lub państw EFTA, jak również dyskryminacja ze względu na przynależność państwową lub miejsce zamieszkania, lub miejsce lokaty kapitału. Załącznik XII zawiera postanowienia niezbędne do wykonania niniejszego artykułu”.

Prawo Unii

6 Wymiana akcji jest zdefiniowana w następujący sposób w art. 2 lit. e) dyrektywy Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (Dz.U. L 310, s. 34):

„[…] oznacza czynność, w wyniku której spółka nabywa udziały w kapitale innej spółki, uzyskując w ten sposób większość praw głosu w tej spółce lub posiadając taką większość praw głosu, nabywa dalsze udziały, w zamian za wyemitowanie na rzecz akcjonariuszy tej ostatniej spółki w zamian za ich papiery wartościowe, papierów wartościowych swojej spółki, jak również, jeżeli ma to zastosowanie, wypłatę gotówkową nieprzekraczającą 10% wartości nominalnej lub, w przypadku braku wartości nominalnej, księgowej wartości nominalnej tych papierów wartościowych”.

Prawo fińskie

7 Artykuł 52 i art. 52f ust. 1 i 2 Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968) [ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności gospodarczej (nr 360/1968), zwanej dalej „ustawą o opodatkowaniu spółek”], mają następujące brzmienie:

„*Artykuł 52*

Przepisy art. 52a–f poniżej znajdują zastosowanie do łączenia, podziału, wnoszenia aktywów i wymiany akcji krajowych spółek akcyjnych. Artykuły 52a–e niniejszej ustawy znajdują zastosowanie także do łączenia, podziału, wnoszenia aktywów i wymiany akcji innych spółek w rozumieniu art. 3 ustawy o podatku dochodowym. Przepisy dotyczące spółek akcyjnych, akcji, kapitału i akcjonariuszy mają zastosowanie w tym celu do innych spółek, ich udziałów w kapitale odpowiadających ich kapitałowi oraz ich akcjonariuszy lub wspólników. Przepisy dotyczące łączenia mają zastosowanie również do łączenia krajowych zgrupowań interesów gospodarczych. Przepisy dotyczące spółek akcyjnych, akcji i akcjonariuszy mają w tym celu zastosowanie do udziałów w kapitale zgrupowań, a także do ich akcjonariuszy i samych zgrupowań.

Artykuły 52a–f znajdują zastosowanie z ograniczeniami, o których mowa poniżej, także wtedy, gdy łączenie, podział, wnoszenie aktywów i wymiana akcji dotyczą spółek w rozumieniu art. 3 lit. a) dyrektywy Rady 90/434/EWG [z dnia 23 lipca 1990 r.] w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego, które podlegają podatkowi dochodowemu od osób prawnych. Uznaje się, że spółka ma siedzibę w państwie członkowskim, jeżeli na podstawie prawa tego państwa członkowskiego jest uważana za mającą tam siedzibę i niemającą siedziby poza Unią Europejską na podstawie konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej pomiędzy państwem członkowskim Unii Europejskiej a państwem trzecim.

[…]

Artykuł 52f

Wymiana akcji jest porozumieniem, na podstawie którego spółka akcyjna nabywa tyle akcji innej spółki akcyjnej, że akcje będące w jej posiadaniu uprawniają ją do ponad połowy głosów wynikających z wszystkich akcji innej spółki akcyjnej, lub – jeżeli posiada ona już ponad połowę głosów – nabywa dalsze akcje, a akcjonariusze drugiej spółki w zamian otrzymują od niej akcje nowej emisji lub posiadane przez nią akcje własne. Świadczenie wzajemne może nastąpić także w pieniądzu, jednakże nie może wynosić więcej niż 10% wartości nominalnej wydanych w zamian akcji lub – w przypadku braku wartości nominalnej – odpowiadającego akcjom udziału we wpłaconym kapitale zakładowym.

Przy opodatkowaniu wymiana akcji nie jest uważana za zbycie. Za koszty nabycia akcji otrzymanych w wyniku wymiany uważa się część kosztów nabycia przeniesionych akcji, która nie została zamortyzowana przy opodatkowaniu. Jeżeli w zamian otrzymane zostaną pieniądze, wymianę uważa się za zbycie akcji".

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

8 A posiada 4093 z 20 743 akcji stanowiących kapitał C Oy (zwanej dalej „C"), spółki prawa fińskiego, co odpowiada udziałowi wynoszącemu ok. 19,7%. Drugą właścicielką C, z udziałem ok. 80,3% w kapitale tej spółki jest B AS (zwana dalej „B"), spółka norweska. Celem transakcji będącej przedmiotem sporu przed sądem krajowym było dokonanie wymiany akcji w rozumieniu art. 52f ustawy o opodatkowaniu spółek, poprzez którą A przeniosła na B swoje akcje w kapitale C a jako świadczenie wzajemne otrzymała od B akcje nowej emisji do wysokości ok. 6% udziału w jej kapitale. W następstwie tej transakcji B posiadałaby zatem 100% kapitału w spółce C.

9 A skierowała pytanie do keskusverolautakunta (centralnej komisji podatkowej), czy art. 52f, na mocy którego wymiana akcji pod pewnymi warunkami nie jest uważana za czynność opodatkowaną, ma zastosowanie do wymiany akcji będącej przedmiotem sporu przed sądem krajowym.

10 We wstępnej decyzji nr 55/2008 z dnia 1 października 2008 r. komisja ta stwierdziła, że można byłoby zastosować zasady wynikające z art. 52f ustawy o opodatkowaniu spółek do wymiany akcji takiej jak planowana między A i B. Zgodnie z tą decyzją zasady wynikające z art. 52f ustawy o opodatkowaniu spółek mają zastosowanie do tej sprawy, tak że wymiany tej nie można uważać za przeniesienie akcji do celów opodatkowania A.

11 Poprzez odwołanie do Korkein hallinto-oikeus (najwyższego sądu administracyjnego) Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö dąży do uchylenia wstępnej decyzji centralnej komisji podatkowej.

12 Korkein hallinto-oikeus postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy wymianę akcji, w ramach której fińska spółka akcyjna przenosi na spółkę norweską (w formie prawnej aksjeselskap) akcje jednej z należących do niej spółek i w zamian otrzymuje akcje wyemitowane przez spółkę norweską, należy, z uwzględnieniem art. 31 i 40 porozumienia EOG, traktować na płaszczyźnie podatkowej w taki sam neutralny sposób, jak gdyby ta wymiana akcji miała miejsce między krajowymi spółkami akcyjnymi lub między spółkami mającymi siedzibę w państwach członkowskich Unii Europejskiej?".

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

13 Tytułem wstępu należy zauważyć, że sąd krajowy wskazuje, iż ustawa o opodatkowaniu spółek transponuje dyrektywę 2009/133 do prawa krajowego.

14 Na podstawie art. 1 rzeczonej dyrektywy stosuje się ona wyłącznie do wymiany akcji, w które zaangażowane są spółki z co najmniej dwóch państw członkowskich. Ze względu na to, że jedna ze spółek uczestniczących w wymianie akcji będącej przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie ma siedziby w państwie członkowskim, tj. spółka B mająca siedzibę w Norwegii, rzeczona wymiana nie wchodzi w zakres stosowania dyrektywy 2009/133. W tych okolicznościach na pytanie przedstawione przez sąd krajowy należy odpowiedzieć, badając przepisy krajowego ustawodawstwa podatkowego w świetle postanowień porozumienia EOG.

15 W odniesieniu do porozumienia EOG należy przypomnieć, że jednym z jego podstawowych celów jest realizacja w jak najpełniejszy sposób swobody przepływu towarów, osób, usług i kapitału na całym Europejskim Obszarze Gospodarczym (EOG), tak aby rynek wewnętrzny realizowany na terytorium Unii został rozciągnięty na państwa członkowskie EFTA. W związku z tym liczne postanowienia tego porozumienia zmierzają do zagwarantowania jego wykładni w sposób możliwie jednolity w całym EOG (zob. opinia 1/92 z dnia 10 kwietnia 1992 r., Rec. s. I-2821). Do Trybunału należy w tym zakresie czuwanie nad tym, aby zasady porozumienia EOG, zasadniczo identyczne z zasadami traktatu FUE, były interpretowane w sposób jednolity w państwach członkowskich (wyroki Trybunału: z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-540/07 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz. s. I-10983, pkt 65; z dnia 28 października 2010 r. w sprawie C-72/09 Établissements Rimbaud, Zb.Orz. s. I-10659, pkt 20).

16 Ponadto należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, mimo iż podatki bezpośrednie należą do kompetencji państw członkowskich, to jednak państwa te muszą wykonywać ją z poszanowaniem prawa Unii (zob. w szczególności wyroki: z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. s. I-7477, pkt 19; z dnia 6 marca 2007 r. w sprawie C-292/04 Meilicke i in., Zb.Orz. s. I-1835, pkt 19; z dnia 24 maja 2007 r. w sprawie C-157/05 Holböck, Zb.Orz. s. I-4051, pkt 21; a także z dnia 11 października 2007 r. w sprawie C-451/05 ELISA, Zb.Orz. s. I-8251, pkt 68). W ten sam sposób kompetencja ta nie pozwala im stosować środków sprzecznych ze swobodami przepływu gwarantowanymi przez podobne postanowienia porozumienia EOG (zob. ww. wyrok w sprawie Établissements Rimbaud, pkt 23).

17 W odniesieniu do swobody, w świetle której należy przeanalizować przepisy będące przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, z utrwalonego orzecznictwa wynika, iż w celu ustalenia, czy dany przepis krajowy podlega zasadom swobody działalności gospodarczej lub swobody przepływu kapitału, należy uwzględnić cel tego przepisu (postanowienie Trybunału z dnia 10 maja 2007 r. w sprawie C-492/04 Lasertec, Zb.Orz. s. I-3775, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).

18 W ten sposób przepisy krajowe dotyczące posiadania udziału umożliwiającego wywieranie oznaczonego wpływu na decyzje danej spółki oraz określenie jej działalności należą do przedmiotowego zakresu zastosowania przepisów traktatu FUE dotyczących swobody działalności gospodarczej (zob. ww. postanowienie w sprawie Lasertec, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

19 Z brzmienia art. 52f ustawy o opodatkowaniu spółek wyraźnie wynika, że aby dana wymiana akcji nie była uważana za opodatkowane przeniesienie, spółka nabywająca powinna posiadać lub nabyć akcje innej spółki, dające jej prawo do ponad połowy praw głosu w tej ostatniej spółce. Takie przepisy krajowe, które znajdują zatem zastosowanie do transakcji powodujących posiadanie lub objęcie kontroli nad spółką, wchodzą w zakres swobody działalności gospodarczej.

20 W tych okolicznościach należy udzielić odpowiedzi na postawione pytanie, biorąc pod uwagę jedynie art. 31 porozumienia EOG.

21 W tym względzie Trybunał orzekł już, że przepisy zakazujące ograniczeń swobody przedsiębiorczości zawarte w art. 31 porozumienia EOG są tożsame z przepisami zawartymi w art. 49 TFUE (zob. wyroki: z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-471/04 Keller Holding, Zb.Orz. s. I-2107, pkt 49; z dnia 23 października 2008 r. w sprawie C-157/07 Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, Zb.Orz. s. I-8061, pkt 24).

22 Ponadto należy stwierdzić, że art. 6 porozumienia EOG stanowi, iż bez uszczerbku dla przyszłego rozwoju orzecznictwa postanowienia owego porozumienia w zakresie, w jakim są one co do istoty tożsame z odpowiednimi zasadami traktatów Unii, podlegają w zakresie ich wykonania i stosowania wykładni zgodnej z odpowiednimi orzeczeniami Trybunału wydanymi przed datą podpisania rzeczonego porozumienia.

23 Swoboda przedsiębiorczości obejmuje bowiem przysługujące spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego lub państwa trzeciego będącego stroną porozumienia EOG i mającym statutową siedzibę, zarząd lub główny zakład na terytorium Unii lub państwa trzeciego będącego stroną porozumienia EOG, prawo wykonywania działalności w innych państwach członkowskich lub państwach trzecich będących stroną porozumienia EOG za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 Trybunał podkreślił również, że pojęcie swobody przedsiębiorczości w rozumieniu traktatu FUE jest pojęciem bardzo szerokim, oznaczającym możliwość uczestniczenia przez obywatela Unii w sposób trwały i nieprzerwany w życiu gospodarczym państwa członkowskiego innego niż jego państwo pochodzenia i czerpania z tego tytułu korzyści, a tym samym wspieranie w ten sposób wzajemnego gospodarczego i społecznego przenikania wewnątrz Unii na płaszczyźnie działalności wykonywanej na własny rachunek (zob. ww. wyrok w sprawie ELISA, pkt 63). Swoboda działalności gospodarczej ma również na celu zapewnienie korzystania z traktowania krajowego w państwie członkowskim przyjmującym spółkę zależną poprzez zakazanie wszelkiej dyskryminacji, nawet nieznacznej, ze względu na miejsce siedziby spółki dominującej (zob. wyrok z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-170/05 Denkavit Internationaal i Denkavit France, Zb.Orz. s. I-11949, pkt 22).

25 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem za takie ograniczenia należy uznać wszelkie działania, które uniemożliwiają, utrudniają lub ograniczają atrakcyjność korzystania z tej swobody (zob. ww. wyrok w sprawie Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, pkt 30).

26 Zgodnie z przepisami krajowymi będącymi przedmiotem postępowania przed sądem krajowym transakcja wymiany akcji między spółkami korzysta z neutralnego traktowania pod względem podatkowym po stronie spółki zbywającej, której siedziba znajduje się w Finlandii, tylko wtedy, gdy po pierwsze siedziba spółki nabywającej również znajduje się w Finlandii lub w państwie członkowskim Unii, a po drugie wymiana akcji powoduje objęcie przez spółkę nabywającą większościowego udziału w spółce nabywanej. Jeśli te warunki nie są spełnione, w szczególności gdy – jak w sytuacji przed sądem krajowym – siedziba spółki nabywającej znajduje się w państwie trzecim będącym stroną porozumienia EOG, na płaszczyźnie podatkowej wymiana akcji jest traktowana jako opodatkowane zbycie akcji.

27 Stwierdzonego w ten sposób odmiennego traktowania nie można tłumaczyć różnicą w obiektywnej sytuacji. Traktowanie pod względem podatkowym wymiany akcji, jakiemu podlega spółka krajowa w sytuacji takiej jak będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, jest określane wyłącznie poprzez miejsce siedziby spółki nabywającej. Artykuł 31 porozumienia EOG zakazuje wszelkiej dyskryminacji ze względu na miejsce siedziby spółek (zob. podobnie wyrok Trybunału z dnia 26 czerwca 2008 r. w sprawie C-284/06 Burda, Zb.Orz. s. I-4571, pkt 77 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 Należy jeszcze podkreślić, że wbrew twierdzeniom rządu fińskiego stosowanie art. 31 porozumienia EOG do przepisów takich jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie prowadzi do rozszerzenia zakresu stosowania dyrektywy 2009/133 do spółek mających siedzibę w państwie trzecim będącym stroną porozumienia EOG. Na mocy zasady niedyskryminacji ustanowionej w art. 31 porozumienia EOG państwo członkowskie jest bowiem zobowiązane do stosowania traktowania pod względem podatkowym zastrzeżonego dla wymiany akcji mającej miejsce między spółkami krajowymi do wymiany akcji, jeżeli uczestniczy w niej również spółka mająca siedzibę w państwie trzecim będącym stroną porozumienia EOG.

29 Należy zatem stwierdzić, że sporny w postępowaniu przed sądem krajowym system podatkowy stanowi ograniczenie prawa ustanowionego w art. 31 porozumienia EOG.

30 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że ograniczenie swobody działalności gospodarczej można dopuścić jedynie wtedy, gdy jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego. Powinno ono ponadto w takiej sytuacji być odpowiednie dla zagwarantowania realizacji danego celu i nie wykraczać poza to, co jest niezbędne do jego osiągnięcia (zob. ww. wyrok w sprawie Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, pkt 40).

31 Sąd krajowy podnosi pytanie, czy omawiane ograniczenie jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego związanymi z koniecznością zwalczania oszustw podatkowych i zachowania skuteczności kontroli podatkowych.

32 Jednakże sama okoliczność, iż w ramach wymiany akcji spółka nabywająca ma siedzibę w państwie trzecim będącym stroną porozumienia EOG, nie może uzasadniać ogólnego domniemania oszustwa podatkowego i usprawiedliwiać środka naruszającego wykonywanie jednej ze swobód podstawowych zagwarantowanych przez porozumienie EOG (zob. podobnie wyroki: z dnia 26 września 2000 r. w sprawie C-478/98 Komisja przeciwko Belgii, Rec. s. I-7587, pkt 45; z dnia 21 listopada 2002 r. w sprawie C-436/00 X i Y, Rec. s. I-10829, pkt 62; z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie C-334/02 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-2229, pkt 27; a także z dnia 29 listopada 2011 r. w sprawie C-371/10 National Grid Indus, Zb.Orz. s. I-12273, pkt 84).

33 W odniesieniu do konieczności zachowania skuteczności kontroli podatkowych Trybunał stwierdził, że nie można a priori wykluczyć możliwości, iż podatnik będzie w stanie dostarczyć właściwe dowody umożliwiające organom podatkowym państwa członkowskiego, w którym następuje opodatkowanie, ustalenie w jasny i dokładny sposób, że nie zamierza on uniknąć ani obejść zapłaty podatku (wyrok z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C-101/05 A, Zb.Orz. s. I-11531, pkt 59 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 Jednakże owo orzecznictwo dotyczące ograniczeń w wykonywaniu swobód przepływu w obrębie Unii nie może zostać w całości zastosowane do swobód zagwarantowanych porozumieniem EOG, ponieważ te dwa rodzaje przepływów wpisują się w różne konteksty prawne (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie A, pkt 60; w sprawie Établissements Rimbaud, pkt 40).

35 W tym względzie należy zaznaczyć, że ustanowione przez dyrektywę Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącą wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. L 336, s. 15) oraz przez dyrektywę Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającą dyrektywę 77/799/EWG (Dz.U. L 64, s. 1) ramy współpracy pomiędzy właściwymi organami państw członkowskich nie mają zastosowania do współpracy pomiędzy tymi organami oraz właściwymi organami państwa trzeciego, gdy nie przyjęło ono żadnego zobowiązania wzajemnej pomocy (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Établissements Rimbaud, pkt 41).

36 W szczególności, jeśli chodzi o państwa będące stronami porozumienia EOG, jeżeli uregulowania danego państwa członkowskiego uzależniają przyznanie korzyści podatkowej od spełnienia warunków, których przestrzeganie może zostać zweryfikowane jedynie w drodze uzyskania informacji od właściwych organów państwa trzeciego będącego stroną porozumienia EOG, co do zasady prawnie uzasadniona jest odmowa przez dane państwo członkowskie przyznania takiej korzyści, jeżeli, w szczególności z powodu braku umownego zobowiązania dostarczenia przez to państwo trzecie informacji, niemożliwe okazuje się uzyskanie informacji od tego państwa (zob. ww. wyrok w sprawie Établissements Rimbaud, pkt 44).

37 Należy zauważyć, że między Republiką Finlandii a Królestwem Norwegii istnieje konwencja o wzajemnej współpracy administracyjnej w sprawach podatkowych, konwencja 37/1991 podpisana w Kopenhadze w dniu 7 grudnia 1989 r. Nawet jeśli do sądu krajowego należy ocena, czy ta konwencja zawiera wystarczające mechanizmy wymiany informacji, aby pozwolić organom fińskim na badanie i kontrolę, czy warunki wymagane przez przepisy krajowe są spełnione dla stosowania systemu neutralności podatkowej do wymiany akcji takiej jak będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, należy stwierdzić, że na rozprawie rząd fiński sam wyjaśnił, iż postanowienia rzeczonej konwencji przewidują wymianę informacji między organami krajowymi równie skuteczną jak przewidziana przez przepisy dyrektyw 77/799 i 2011/16.

38 W tych okolicznościach dane państwo członkowskie nie może oprzeć się na konieczności zachowania skuteczności kontroli podatkowych w celu uzasadnienia odmiennego traktowania stwierdzonego w pkt 27 niniejszego wyroku (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie ELISA, pkt 98–101).

39 Na podstawie powyższych rozważań na pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć w ten sposób, że art. 31 porozumienia EOG sprzeciwia się przepisom państwa członkowskiego, które zrównują z opodatkowanym przeniesieniem akcji wymianę akcji między spółką z siedzibą na terytorium rzeczonego państwa członkowskiego a spółką z siedzibą na terytorium państwa trzeciego będącego stroną tego porozumienia, podczas gdy taka czynność byłaby neutralna na płaszczyźnie podatkowej, gdyby dotyczyła wyłącznie spółek krajowych lub mających siedzibę w innych państwach członkowskich, jeżeli między tym państwem członkowskim a tym państwem trzecim istnieje konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych, która przewiduje wymianę informacji między organami krajowymi równie skuteczną jak przewidziana przez przepisy dyrektyw 77/7 99 i 2011/16, czego zbadanie należy do sądu krajowego.

W przedmiocie kosztów

40 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuł 31 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. sprzeciwia się przepisom państwa członkowskiego, które zrównują z opodatkowanym przeniesieniem akcji wymianę akcji między spółką z siedzibą na terytorium rzeczonego państwa członkowskiego a spółką z siedzibą na terytorium państwa trzeciego będącego stroną tego porozumienia, podczas gdy taka czynność byłaby neutralna na płaszczyźnie podatkowej, gdyby dotyczyła wyłącznie spółek krajowych lub mających siedzibę w innych państwach członkowskich, jeżeli między tym państwem członkowskim a tym państwem trzecim istnieje konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych, która przewiduje wymianę informacji między organami krajowymi równie skuteczną jak przewidziana przez przepisy dyrektywy Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy

właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich oraz dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG, czego zbadanie należy do sądu krajowego.

Podpisy