Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 19. júla 2012*

„Priame dane — Sloboda usadiť sa — Voľný pohyb kapitálu — Dohoda o EHP — Články 31 a 40 — Smernica 2009/133/ES — Pôsobnosť — Výmena akcií medzi spoločnosťou so sídlom v členskom štáte a spoločnosťou so sídlom v treťom štáte, ktorý je zmluvným štátom Dohody o EHP — Zamietnutie daňovej výhody — Dohovor o vzájomnej administratívnej spolupráci v oblasti daní“

Vo veci C-48/11,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Korkein hallinto-oikeus (Fínsko) z 31. januára 2011 a doručený Súdnemu dvoru 2. februára 2011, ktorý súvisí s konaním:

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

proti

A Oy,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory K. Lenaerts, sudcovia J. Malenovský, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis (spravodajca) a D. Šváby,

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 29. februára 2012,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— A Oy, v zastúpení: M. Ohtonen, asianajaja,

— fínska vláda, v zastúpení: M. Pere, splnomocnená zástupkyňa,

— portugalská vláda, v zastúpení: L. Fernandes, splnomocnený zástupca,

— nórska vláda, v zastúpení: K. B. Moen a K. Moe Winther, splnomocnení zástupcovia,

— Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a I. Koskinen, splnomocnení zástupcovia,

— Kontrolný úrad EZVO, v zastúpení: X. Lewis a F. Simonetti, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: fínčina.

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 31 a 40 Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992 (Ú. v. ES L 1, 1994, s. 3, ďalej len „Dohoda o EHP“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö, teda fínskou správou daní, a fínskou spoločnosťou A Oy (ďalej len „A“) vo veci výmeny akcií.

Právny rámec

Dohoda o EHP

3 Článok 6 Dohody o EHP stanovuje:

„Bez toho, aby bol dotknutý budúci vývoj prípadového práva [judikatúry, – *neoficiálny preklad*] sa ustanovenia tejto dohody, pokiaľ sú zhodné v podstate so zodpovedajúcimi pravidlami Zmluvy o založení Európskeho hospodárskeho spoločenstva a s pravidlami Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva uhlia a ocele, a aktmi, ktoré sú prijaté na uplatnenie oboch zmlúv, pri ich vykonávaní a uplatňovaní vykladajú v súlade s príslušnými rozhodnutiami Súdneho dvora Európskych spoločenstiev, ktoré tento dvor prijal pred dátumom podpísania tejto dohody.“

4 Článok 31 tejto dohody stanovuje:

„1. V rámci ustanovení tejto dohody nebudú existovať žiadne obmedzenia ohľadne slobody usadiť sa štátnych príslušníkov členského štátu [Európskeho spoločenstva] alebo štátu [Európskeho združenia voľného obchodu (EZVO)] na území ktoréhokoľvek z týchto štátov. To sa uplatní takisto aj na zakladanie obchodných zastúpení, organizačných zložiek a dcérskych spoločností štátnymi príslušníkmi ktoréhokoľvek členského štátu Európskeho spoločenstva alebo štátu EZVO na území ktoréhokoľvek z týchto štátov.

Sloboda usadiť sa zahŕňa aj právo začať a vykonávať samostatnú zárobkovú činnosť, založiť a viesť podniky, najmä spoločnosti v zmysle článku 34 druhého odseku, za podmienok stanovených pre vlastných štátnych príslušníkov právom štátu, v ktorom dochádza k usadeniu sa, pokiaľ ustanovenia kapitoly o kapitále nestanovujú inak.

2. Osobitné ustanovenie uplatniteľné na ustanovenia práva usadiť sa nachádzajú v prílohách VII až XI.“

5 Článok 40 tejto dohody stanovuje:

„V rámci ustanovení tejto dohody neexistujú žiadne obmedzenia medzi zmluvnými stranami na pohyb kapitálu, ktorý patrí osobe s bydliskom v členskom štáte [Európskeho spoločenstva] alebo v štáte EZVO a rovnako neexistuje žiadna diskriminácia z dôvodu štátnej príslušnosti alebo miesta bydliska strán alebo miesta, kde sa kapitál investuje. Príloha XII obsahuje ustanovenia nevyhnutné na vykonávanie tohto článku.“

Právo Únie

6 Výmena akcií je definovaná v článku 2 písm. e) smernice Rady 2009/133/ES z 19. októbra 2009 o spoločnom systéme zdaňovania, uplatniteľnom pri zlučovaní, rozdeľovaní, čiastočnom rozdeľovaní, prevode aktív a výmene akcií spoločností rôznych členských štátov a pri premiestnení sídla SE alebo SCE medzi členskými štátmi (Ú. v. EÚ L 310, s. 34) nasledujúcim spôsobom:

„… ‚výmena akcií' znamená operáciu, pri ktorej jedna spoločnosť nadobúda podiel na kapitáli druhej spoločnosti takým spôsobom, že získa väčšinu hlasovacích práv v tejto druhej spoločnosti, alebo ak už má takúto väčšinu, nadobudne ďalší kapitál tejto druhej spoločnosti, pričom akcionárom druhej spoločnosti sú výmenou za ich cenné papiere vydané cenné papiere, ktoré predstavujú kapitál prvej spoločnosti[,] akcionárom druhej spoločnosti výmenou za ich cenné papiere, prípadne za platbu v hotovosti nepresahujúcu 10 % nominálnej hodnoty alebo pri absencii nominálnej hodnoty účtovnej hodnoty cenných papierov vydaných na výmenu".

Fínska právna úprava

7 § 52 a § 52f ods. 1 a 2 zákona 360/1968 o zdanení príjmov z hospodárskej činnosti [Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968), ďalej len „zákon o zdanení príjmov obchodných spoločností"], stanovujú:

„§ 52

Ustanovenia § 52a až 52f nižšie sa uplatnia na zlúčenie, rozdelenie, prevod alebo výmenu akcií tuzemských akciových spoločností. § 52a až 52e tohto zákona sa uplatnia aj na zlúčenie, rozdelenie, prevod alebo výmenu akcií iných spoločností uvedených v § 3 zákona o zdanení príjmov. Ustanovenia týkajúce sa akciových spoločností, akcií, kapitálu a akcionárov sa na tento účel uplatnia na iné spoločnosti, ich podiely na kapitáli a akciový kapitál zodpovedajúci ich kapitálu a na ich akcionárov alebo členov. Ustanovenia týkajúce sa fúzie sa uplatnia aj na fúzie tuzemských hospodárskych zoskupení. Ustanovenia týkajúce sa akciových spoločností, akcií a akcionárov sa na tento účel uplatnia na podiely na kapitáli zoskupení, ako aj na ich akcionárov a samotné zoskupenia.

§ 52a až 52f sa za obmedzení uvedených nižšie uplatnia aj v prípade, ak sa zlúčenie, rozdelenie, prevod alebo výmena akcií týka spoločností uvedených v článku 3 písm. a) smernice Rady 90/434/EHS [z 23. júla 1990] o spoločnom systéme zdaňovania pri zlúčeniach, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmene akcií týkajúcich sa spoločností rôznych členských štátov, ako aj pri premiestnení sídla SE alebo SCE medzi členskými štátmi, ktoré podliehajú dani z príjmov právnických osôb. Spoločnosť sa považuje za spoločnosť so sídlom v niektorom členskom štáte, ak v ňom má sídlo podľa právneho poriadku tohto členského štátu a na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorenej medzi členským štátom a tretím štátom sa nepovažuje za spoločnosť so sídlom mimo Európskej únie.

…

§ 52f

Výmena akcií je úkon, pri ktorom akciová spoločnosť nadobudne taký počet akcií inej akciovej spoločnosti, že jej akcie, ktoré má v držbe, zabezpečia viac ako polovicu hlasovacích práv vyplývajúcich zo všetkých akcií druhej spoločnosti, alebo – ak už má v držbe viac ako polovicu hlasovacích práv – získa ďalšie akcie a akcionári druhej spoločnosti od nej získajú ako protihodnotu buď novovydané akcie, alebo vlastné akcie, ktoré má ona v držbe. Protihodnotou môžu byť aj peniaze, no suma nesmie prevýšiť 10 % nominálnej hodnoty prevedených akcií, alebo – v prípade absencie nominálnej hodnoty – hodnoty podielu splateného základného imania, ktorý zodpovedá akciám.

Pri zdaňovaní sa výmena akcií nepovažuje za predaj. Obstarávacími nákladmi akcií, ktoré boli predané na základe výmeny, je časť obstarávacích nákladov získaných akcií, ktorá pri zdanení nebola odpísaná. Výmena sa považuje za predaj, ak sú protihodnotou peniaze.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

8 Spoločnosť A vlastní ako držiteľka 4 093 z 20 743 akcií, ktoré tvoria kapitál C Oy (ďalej len „C“), spoločnosti podľa fínskeho práva, čo zodpovedá približne 19,7 % podielu. Druhým vlastníkom C, ktorý vlastní podiel na kapitáli tejto spoločnosti vo výške približne 80,3 %, je B AS (ďalej len „B“), nórska spoločnosť. Cieľom transakcie, ktorá je predmetom sporu vo veci samej, bola výmena akcií v zmysle § 52f zákona o zdanení príjmov obchodných spoločností, pri ktorej A na jednej strane previedla na B svoje akcie v kapitáli C a na druhej strane dostala ako protiplnenie novovydané akcie B vo výške približne 6 % jej kapitálu. V dôsledku tejto transakcie teda B vlastní 100 % kapitálu C.

9 Spoločnosť A požiadala keskusverolautakunta (ústredná daňová komisia), aby rozhodla, či sa výmena akcií v zmysle § 52f zákona o zdanení príjmov obchodných spoločností, ktorá sa za určitých okolností nepovažuje za zdaniteľný predaj, uplatní na výmenu akcií vo veci samej.

10 Táto komisia vo svojom predbežnom rozhodnutí č. 55/2008 z 1. októbra. 2008 vyhlásila, že zásady uvedené v § 52f zákona o zdanení príjmov obchodných spoločností sa uplatňujú na takú výmenu akcií, ako je výmena zamýšľaná medzi A a B. Podľa tohto rozhodnutia sa zásady vyplývajúce z § 52f zákona o zdanení príjmov obchodných spoločností na prejednávaný prípad uplatnia, takže táto výmena sa na účely zdanenia A nemá považovať za predaj akcií.

11 Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö svojím odvolaním podaným na Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd) požadovala zrušenie predbežného rozhodnutia ústrednej daňovej komisie.

12 Korkein hallinto-oikeus rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa výmena akcií, pri ktorej fínska akciová spoločnosť prevedie na nórsku spoločnosť (ktorá má právnu formu aksjeselskap [a. s.]) akcie spoločnosti, ktorú vlastní, a ako protihodnotu získa akcie vydané nórskou spoločnosťou, s ohľadom na články 31 a 40 Dohody o EHP posudzovať pri zdanení rovnako neutrálne, ako keby išlo o výmenu medzi vnútroštátnymi akciovými spoločnosťami alebo spoločnosťami so sídlom v členských štátoch Európskej únie?“

O prejudiciálnej otázke

13 Najprv je potrebné poukázať na skutočnosť, že vnútroštátny súd uvádza, že zákon o zdanení príjmov obchodných spoločností preberá smernicu 2009/133 do vnútroštátneho práva.

14 V zmysle článku 1 tejto smernice sa táto smernica uplatňuje iba na výmenu akcií, na ktorej sa zúčastňujú spoločnosti usadené na území dvoch alebo viacerých členských štátov. Keďže spoločnosť podieľajúca sa na výmene akcií vo veci samej nie je usadená v členskom štáte, konkrétne spoločnosť B, ktorá má sídlo v Nórsku, táto výmena nepatrí do rozsahu pôsobnosti smernice 2009/133. Za týchto podmienok je potrebné na otázku položenú vnútroštátnym súdom odpovedať preskúmaním ustanovení vnútroštátnej daňovej úpravy v súvislosti s ustanoveniami Dohody o EHP.

15 Pokiaľ ide o Dohodu o EHP, je potrebné pripomenúť, že jedným zo základných cieľov tejto dohody je dosiahnuť v čo najväčšej miere slobodu pohybu tovarov, osôb, služieb a kapitálu v celom Európskom hospodárskom priestore (EHP) tak, aby sa vnútorný trh na úrovni Únie rozšíril na štáty EZVO. Z tohto hľadiska viaceré ustanovenia tejto dohody zabezpečujú, aby bol jej výklad, pokiaľ je to možné, jednotný na celom území EHP (pozri stanovisko 1/92 z 10. apríla 1992, Zb. s. I-2821). V tomto rámci

vykonáva Súdny dvor dozor nad tým, aby sa pravidlá Dohody o EHP, ktoré sú v podstate totožné s pravidlami ZFEÚ, vykladali v členských štátoch jednotne (rozsudky Súdneho dvora z 19. novembra 2009, Komisia/Taliansko, C-540/07, Zb. s. I-10983, bod 65, a z 28. októbra 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09, Zb. s. I-10659, bod 20).

16 Okrem toho treba pripomenúť, že hoci priame dane patria podľa ustálenej judikatúry do právomoci členských štátov, členské štáty ich musia uplatňovať v súlade s právom Únie (pozri najmä rozsudky zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, bod 19; zo 6. marca 2007, Meilicke a i., C-292/04, Zb. s. I-1835, bod 19; z 24. mája 2007, Holböck, C-157/05, Zb. s. I-4051, bod 21, ako aj z 11. októbra 2007, ELISA, C-451/05, Zb. s. I-8251, bod 68). Táto právomoc im však rovnako neumožňuje uplatňovať opatrenia, ktoré sú v rozpore so slobodami pohybu zaručenými podobnými ustanoveniami Dohody o EHP (pozri rozsudok Établissements Rimbaud, už citovaný, bod 23).

17 Pokiaľ ide o slobodu, v rámci ktorej sa musí analyzovať legislatíva v konaní vo veci samej, z ustálenej judikatúry vyplýva, že na určenie, či vnútroštátna judikatúra patrí do pôsobnosti predpisov týkajúcich sa práva usadiť sa alebo predpisov, ktoré sa týkajú voľného pohybu kapitálu, je potrebné vziať do úvahy predmet dotknutej právnej úpravy (uznesenie Súdneho dvora 10. mája 2007, Lasertec, C-492/04, Zb. s. I-3775, bod 19 a citovaná judikatúra).

18 Vnútroštátne ustanovenia, ktoré sa týkajú vlastníctva podielu umožňujúceho vykonávať istý vplyv na rozhodnutia dotknutej spoločnosti a určovať tak jej činnosť, patria do vecnej pôsobnosti ustanovení ZFEÚ týkajúcich sa slobody usadiť sa (pozri uznesenie Lasertec, už citované, bod 20 a citovanú judikatúru).

19 Zo znenia § 52f zákona o zdanení príjmov obchodných spoločností jasne vyplýva, že na to, aby sa dotknutá výmena akcií nepovažovala za zdaniteľný predaj, musí nadobúdajúca spoločnosť vlastniť alebo nadobudnúť akcie inej spoločnosti, ktoré jej založia nárok na viac než polovicu hlasovacích práv v tejto inej spoločnosti. Takéto vnútroštátne ustanovenia, ktoré sa uplatnia aj na operácie, ktoré zahŕňajú držbu alebo prevzatie kontroly nad spoločnosťou, patria do slobody usadiť sa.

20 Na položenú otázku teda treba odpovedať iba z hľadiska článku 31 Dohody o EHP.

21 V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že ustanovenia zakazujúce obmedzenia slobody usadiť sa uvedené v článku 31 Dohody o EHP sú zhodné s ustanoveniami uvedenými v článku 49 ZFEÚ (pozri rozsudky z 23. februára 2006, Keller Holding, C-471/04, Zb. s. I-2107, bod 49, a z 23. októbra 2008, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, Zb. s. I-8061, bod 24).

22 Navyše je potrebné zdôrazniť, že článok 6 Dohody o EHP stanovuje, že bez toho, aby tým bol dotknutý ďalší vývoj judikatúry, sa ustanovenia tejto dohody v rozsahu, v akom sú v podstate totožné so zodpovedajúcimi pravidlami zmlúv Únie, pri svojom vykonávaní a uplatňovaní vykladajú v súlade so súvisiacou judikatúrou Súdneho dvora vydanou ku dňu podpísania tejto dohody.

23 Sloboda usadiť sa teda v prípade spoločností, ktoré sú založené podľa zákonov členského štátu a ktoré majú registrované sídlo, ústredie alebo hlavné miesto podnikateľskej činnosti v Únii alebo v treťom štáte, ktorý je zmluvným štátom Dohody o EHP, zahŕňa aj právo vykonávať svoju činnosť v iných členských štátoch alebo v treťom štáte, ktorý je zmluvným štátom Dohody o EHP, prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia (pozri v tomto zmysle rozsudok Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, už citovaný, bod 28 a citovanú judikatúru).

24 Okrem toho Súdny dvor tiež zdôraznil, že pojem usadenie sa v zmysle ZFEÚ je veľmi široký pojem, ktorý pre štátneho príslušníka Únie zahŕňa možnosť trvale a nepretržite sa zúčastňovať na hospodárskom živote v inom členskom štáte než v štáte jeho pôvodu a mať z toho prospech, čím podporuje vzájomné hospodárske a sociálne prenikanie v rámci Únie v oblasti samostatných

zárobkových činností (pozri najmä rozsudok ELISA, už citovaný, bod 63). Sloboda usadiť sa teda sleduje zabezpečenie výhody vnútroštátneho zaobchádzania v hostiteľskom členskom štáte dcérskej spoločnosti, pričom zakazuje akúkoľvek diskrimináciu, čo i minimálnu, na základe miesta sídla materskej spoločnosti (pozri rozsudok zo 14. decembra 2006, Denkavit Internationaal a Denkavit France, C-170/05, Zb. s. I-11949, bod 22).

25 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že za takéto obmedzenia treba považovať všetky opatrenia, ktoré zakazujú výkon tejto slobody, bránia jej alebo ju robia menej príťažlivou (pozri rozsudok Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, už citovaný, bod 30).

26 V súlade so spornou vnútroštátnou právnou úpravou vo veci samej sa na výmenu akcií medzi spoločnosťami vzťahuje neutrálne daňové zaobchádzanie v prípade prevádzajúcej spoločnosti so sídlom vo Fínsku iba vtedy, pokiaľ sa po prvé sídlo nadobúdajúcej spoločnosti nachádza vo Fínsku alebo v členskom štáte Únie a po druhé výmena akcií má za následok získanie väčšinového podielu nadobúdajúcou spoločnosťou v nadobudnutej spoločnosti. Pokiaľ tieto podmienky nie sú splnené, najmä v prípade, ak sa sídlo nadobúdajúcej spoločnosti, ako v situácii vo veci samej, nachádza v treťom štáte, ktorý je zmluvným štátom Dohody o EHP, výmena akcií na účely zdanenia sa považuje za zdaniteľný predaj akcií.

27 Konštatovanú rozdielnosť v zaobchádzaní nemožno vysvetliť odlišnou objektívnou situáciou. Daňové zaobchádzanie s výmenou akcií, ktorému podlieha tuzemská spoločnosť, sa totiž v situácii ako vo veci samej určuje výhradne podľa sídla nadobúdajúcej spoločnosti. Článok 31 Dohody o EHP pritom zakazuje akúkoľvek diskrimináciu na základe miesta sídla spoločností (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. júna 2008, Burda, C-284/06, Zb. s. I-4571, bod 77 a citovanú judikatúru).

28 Navyše je potrebné zdôrazniť, že na rozdiel od toho, čo tvrdí fínska vláda, použitie článku 31 Dohody o EHP nevedie k rozšíreniu rozsahu pôsobnosti smernice 2009/133 na spoločnosti usadené v tretích štátoch, ktoré sú zmluvnými štátmi Dohody o EHP. Na základe zásady zákazu diskriminácie zakotvenej v článku 31 Dohody o EHP je totiž členský štát povinný uplatniť daňový režim vyhradený pre výmenu akcií medzi tuzemskými spoločnosťami na výmenu akcií, ktorá zahŕňa aj spoločnosť usadenú v treťom štáte, ktorý je zmluvným štátom Dohody o EHP.

29 Je nutné konštatovať, že sporný daňový režim vo veci samej je prekážkou práva, ktoré je obsahom článku 31 Dohody o EHP.

30 Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že obmedzenie slobody usadiť sa je prípustné iba vtedy, ak je odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu. V takom prípade je navyše potrebné, aby bolo spôsobilé zabezpečiť uskutočnenie sledovaného cieľa a neprekračovalo to, čo je na dosiahnutie tohto cieľa nevyhnutné (pozri rozsudok Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, už citovaný, bod 40).

31 Vnútroštátny súd predkladá otázku, či predmetné obmedzenie odôvodňuje naliehavé dôvody všeobecného záujmu, spojené s potrebou bojovať proti daňovým podvodom a zachovať účinnosť daňových kontrol.

32 Len z okolnosti, že v rámci výmeny akcií má spoločnosť sídlo v treťom štáte, ktorý je zmluvným štátom Dohody o EHP, však nemôže vyplývať všeobecná domnienka o daňovom podvode a nemožno ňou odôvodniť opatrenie zasahujúce do výkonu základnej slobody zaručenej Dohodou o EHP (pozri v tomto zmysle rozsudky z 26. septembra 2000, Komisia/Belgicko, C-478/98, Zb. s. I-7587, bod 45; z 21. novembra 2002, X a Y, C-436/00, Zb. s. I-10829, bod 62; zo 4. marca 2004, Komisia/Francúzsko, C-334/02, Zb. s. I-2229, bod 27, ako aj z 29. novembra 2011, National Grid Indus, C-371/10, Zb. s. I-12273, bod 84).

33 Pokiaľ ide o nevyhnutnosť zachovať účinnosť daňových kontrol, Súdny dvor rozhodol, že nemožno *a priori* vylúčiť, že daňovník bude schopný predložiť relevantné dôkazy, ktoré daňovým orgánom členského štátu umožnia jasne a presne overiť, že sa nepokúša vyhnúť zaplateniu daní alebo ho obísť (rozsudok z 18. decembra 2007, A, C-101/05, Zb. s. I-11531, bod 59 a citovaná judikatúra).

34 Táto judikatúra o obmedzeniach výkonu slobôd pohybu na úrovni Únie však nemôže byť úplne prenesená na slobody zaručené Dohodou o EHP, keďže výkon týchto slobôd sa odohráva v odlišnom právnom kontexte (pozri v tomto zmysle rozsudky A, už citovaný, bod 60, a Établissements Rimbaud, už citovaný, bod 40).

35 V tejto súvislosti je potrebné poukázať na to, že rámec spolupráce medzi príslušným autoritami členských štátov zavedenej smernicou Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní (Ú. v. ES L 336, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63), ako aj smernicou Rady 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS (Ú. v. EÚ L 64, s. 1) neexistuje medzi týmito orgánmi a príslušnými orgánmi tretieho štátu, pokiaľ tretí štát neprevzal žiadny záväzok vzájomnej pomoci (pozri v tomto zmysle rozsudok Établissements Rimbaud, už citovaný, bod 41).

36 Čo sa týka konkrétne krajín, ktoré sú zmluvnými štátmi Dohody o EHP, ak podľa právnej úpravy členského štátu závisí poskytnutie daňového zvýhodnenia od splnenia podmienok, ktorých dodržanie možno overiť len získaním údajov od príslušných orgánov tretieho štátu, ktorý je zmluvným štátom Dohody o EHP, je v zásade legitímne, že tento členský štát odmietne poskytnúť toto zvýhodnenie, pokiaľ sa najmä z dôvodu neexistencie zmluvnej povinnosti tohto tretieho štátu ukáže nemožné od neho tieto informácie získať (pozri rozsudok Établissements Rimbaud, už citovaný, bod 44).

37 Je potrebné zdôrazniť, že medzi Fínskou republikou a Nórskym kráľovstvom existuje dohovor o vzájomnej administratívnej spolupráci v oblasti daní – dohovor 37/1991 podpísaný v Kodani 7. decembra 1989. Hoci je v právomoci vnútroštátneho súdu, aby posúdil, či tento dohovor obsahuje mechanizmus výmeny informácií dostatočný na to, aby umožnil fínskym orgánom overiť a kontrolovať, či sú splnené podmienky požadované vnútroštátnymi právnymi predpismi na uplatnenie režimu daňovej neutrality na výmenu akcií ako vo veci samej, treba konštatovať, že samotná fínska vláda na pojednávaní vysvetlila, že ustanovenia dohodnutého dohovoru stanovujú rovnako účinnú výmenu informácii medzi vnútroštátnymi orgánmi, ako je výmena informácií stanovená ustanoveniami smerníc 77/799 a 2011/16.

38 Za týchto okolností sa dotknutý členský štát nemôže opierať o nevyhnutnosť zachovať účinnosť daňových kontrol, aby odôvodnil rozdielne zaobchádzanie konštatované v bode 27 tohto rozsudku (pozri v tomto zmysle rozsudok ELISA, už citovaný, body 98 až 101).

39 Na základe vyššie uvedeného treba na prejudiciálnu otázku odpovedať tak, že článok 31 Dohody o EHP bráni právnemu predpisu členského štátu, ktorý považuje výmenu akcií medzi spoločnosťou so sídlom na území tohto členského štátu a spoločnosťou so sídlom na území tretieho štátu, ktorý je zmluvným štátom tejto dohody, za zdaniteľný predaj akcií, pričom takáto operácia by bola z daňového hľadiska neutrálna, ak by sa týkala výlučne tuzemských spoločností alebo spoločností so sídlom v iných členských štátoch, keďže medzi uvedeným členským štátom a uvedeným tretím štátom existuje dohovor o vzájomnej administratívnej pomoci v oblasti daní, ktorý stanovuje rovnako účinnú výmenu informácií medzi vnútroštátnymi orgánmi, ako je výmena informácií stanovená ustanoveniami smerníc 77/799 a 2011/16, pričom overiť to patrí do právomoci vnútroštátneho súdu.

O trovách

40 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

Článok 31 Dohody o EHP bráni právnemu predpisu členského štátu, ktorý považuje výmenu akcií medzi spoločnosťou so sídlom na území tohto členského štátu a spoločnosťou so sídlom na území tretieho štátu, ktorý je zmluvným štátom tejto dohody, za zdaniteľný predaj akcií, pričom takáto operácia by bola z daňového hľadiska neutrálna, ak by sa týkala výlučne tuzemských spoločností alebo spoločností so sídlom v iných členských štátoch, keďže medzi uvedeným členským štátom a uvedeným tretím štátom existuje dohovor o vzájomnej administratívnej pomoci v oblasti daní, ktorý stanovuje rovnako účinnú výmenu informácií medzi vnútroštátnymi orgánmi, ako je výmena informácií stanovená ustanoveniami smernice Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní a smernice Rady 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS, pričom overiť to patrí do právomoci vnútroštátneho súdu.

Podpisy