

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 19. julija 2012(*)

„Neposredna obdavčitev – Svoboda ustanavljanja – Prosti pretok kapitala – Sporazum EGP – Člena 31 in 40 – Direktiva 2009/133/ES – Področje uporabe – Zamenjava kapitalskih deležev med družbo s sedežem v državi članici in družbo s sedežem v tretji državi, pogodbenici Sporazuma EGP – Zavrnitev davčne ugodnosti – Sporazum o medsebojni upravni pomoči v davčnih zadevah“

V zadevi C-48/11,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Korkein hallinto-oikeus (Finska) z odločbo z dne 31. januarja 2011, ki je prispela na Sodišče 2. februarja 2011, v postopku

Veronsaajien oikeudenvaltavontayksikkö

proti

A Oy,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik senata, J. Malenovský, sodnik, R. Silva de Lapuerta, sodnica, G. Arestis (poročevalec) in D. Šváby, sodnika,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodna tajnica: C. Strömholm, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 29. februarja 2012,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za A Oy M. Ohtonen, odvetnik,
- za finsko vlado M. Pere, zastopnica,
- za portugalsko vlado L. Fernandes, zastopnik,
- za norveško vlado K. B. Moen in K. Moe Winther, zastopnika,
- za Evropsko komisijo R. Lyal in I. Koskinen, zastopnika,
- za Nadzorni organ EFTE X. Lewis in F. Simonetti, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša razlago členov 31 in 40 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 11, zvezek 52, str. 3, v nadaljevanju: Sporazum EGP).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö, finsko davčno upravo, in finsko družbo A Oy (v nadaljevanju: A) v zvezi s transakcijo zamenjave kapitalskih deležev.

Pravni okvir

Sporazum EGP

3 Člen 6 Sporazuma EGP določa:

„Brez vpliva na prihodnji razvoj sodne prakse se določbe tega sporazuma, kolikor so po vsebini enake ustreznim pravilom Pogodbe o ustanovitvi Evropske gospodarske skupnosti in Pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti za premog in jeklo ter aktov, sprejetih za uporabo teh dveh pogodb, pri njihovem izvajanju in uporabi razlagajo v skladu z ustreznimi odločitvami Sodišča Evropskih skupnosti, sprejetimi pred datumom podpisa tega sporazuma.“

4 Člen 31 tega sporazuma določa:

„1. V okviru določb tega sporazuma ni nikakršnih omejitev glede pravice do ustanavljanja za državljane katere koli države članice [Evropske skupnosti] ali države [Evropskega združenja za prosto trgovino (EFTA)] na ozemlju katere koli od teh držav. To velja tudi za ustanavljanje agencij, podružnic ali hčerinskih družb državljanov katere koli države članice [Evropske skupnosti] ali države EFTE s sedežem na ozemlju katere koli od teh držav.

Svoboda ustanavljanja zajema pravico začetni in opravljati dejavnost kot samozaposlena oseba ter pravico do ustanovitve in vodenja podjetij, zlasti družb ali podjetij iz člena 34, [drugi] odstavek, pod pogoji, ki jih ob upoštevanju določb poglavja o kapitalu za svoje državljane določa zakonodaja države, v kateri se taka ustanovitev izvede.

2. Priloge VIII do XI vsebujejo posebne določbe o pravici do ustanavljanja.“

5 Člen 40 navedenega sporazuma določa:

„V okviru tega sporazuma med pogodbenicami ni omejitev pretoka kapitala, ki pripada osebam s stalnim prebivališčem v državah članicah [Evropske skupnosti] ali državah EFTE, in nikakršne diskriminacije na podlagi državljanstva ali kraja stalnega prebivališča teh strank ali kraja naložbe tega kapitala. Priloga XII vsebuje potrebne določbe za izvajanje tega člena.“

Pravo Unije

6 V členu 2(e) Direktive Sveta 2009/133/ES z dne 19. oktobra 2009 o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, delne delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic ter za prenos statutarnega sedeža SE ali SCE med državami članicami (UL L 310, str. 34) je opredeljeno, da zamenjava kapitalskih deležev pomeni:

„[...] operacijo, s katero družba pridobi delež v kapitalu druge družbe, tako da dobi večino glasovalnih pravic v tej družbi ali, če že ima to večino, pridobi dodaten delež v zameno za to, da

delni?arjem druge družbe v zameno za njihove vrednostne papirje izda vrednostne papirje, ki predstavljajo kapital prve družbe, in, ?e je to mo?no, pla?ilo v denarju do 10 % nominalne vrednosti, ali, v odsotnosti nominalne vrednosti, ra?unovodske vrednosti vrednostnih papirjev, izdanih v zameno.“

Finsko pravo

7 ?lena 52 in 52f(1) in (2) zakona 360/1968 o obdav?itvi prihodkov iz gospodarske dejavnosti (Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968), v nadaljevanju: zakon o obdav?itvi dru?b)
dolo?ata:

„?len 52

Dolo?be ?lenov od 52a do 52f se uporabljajo za zdru?itev, delitev, prenos podjetja in zamenjavo kapitalskih dele?ev nacionalnih delni?kih dru?b. ?leni od 52a do 52e tega zakona se uporabljajo tudi za zdru?itev, delitev, prenos podjetja in zamenjavo kapitalskih dele?ev drugih dru?b iz ?lena 3 zakona o obdav?itvi prihodkov. Dolo?be glede delni?kih dru?b, delnic, kapitala in delni?arjev se v ta namen uporabljajo za druge dru?be, njihove kapitalске dele?e, ki ustrezajo njihovu kapitalu, in za njihove dru?benike ali ?lane. Dolo?be glede operacij zdru?itve se uporabljajo tudi za operacije zdru?itev nacionalnih gospodarskih zdru?enj. Dolo?be glede delni?kih dru?b, delnic in delni?arjev se v ta namen uporabljajo za kapitalске dele?e zdru?enj, njihove ?lane in sama zdru?enja.

?leni od 52a do 52f zakona se ob upo?tevanju omejitev, navedenih v nadaljevanju, uporabljajo tudi, ?e zdru?itev, delitev, prenos podjetja ali zamenjava kapitalskih dele?ev zadeva dru?be v smislu ?lena 3(a) Direktive 90/434/EGS [z dne 23. julija 1990] o skupnem sistemu obdav?itve za zdru?itve, delitve, delne delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih dele?ev dru?b iz razli?nih dru?av ?lanic ter za prenos statutarnega sede?a SE ali SCE med dru?avami ?lanicami, ki so zavezane k pla?ilu davka od dohodkov pravnih oseb. ?teje se, da je dru?ba rezidentka ene dru?ave ?lanice, ?e se v skladu z zakonodajo te dru?ave ?lanice ?teje, da je njena rezidentka, in ?e se na podlagi sporazuma med dru?avo ?lanico Evropske unije in tretjo dru?avo o izogibanju dvojnemu obdav?evanju ne ?teje, da ima sede? zunaj Evropske unije.

[...]

?len 52f

Zamenjava kapitalskih dele?ev je dogovor, pri katerem ena delni?ka dru?ba pridobi toliko kapitalskih dele?ev druge delni?ke dru?be, da ji kapitalski dele?i, ki jih ima, dajejo ve? kot polovico glasovalnih pravic, ki izhajajo iz vseh kapitalskih dele?ev druge delni?ke dru?be, ali – ?e ?e ima ve? kot polovico glasovalnih pravic – pridobi nadaljnje kapitalске dele?e in delni?arji druge dru?be kot protidajatev prejmejo od nje na novo izdane delnice ali njene lastne kapitalске dele?e. Protidajatev je lahko tudi denarna, vendar ne ve? kot 10 odstotkov nominalne vrednosti delnic, danih kot protidajatev, ali – ?e ni nominalne vrednosti – dele?a vpla?anega delni?kega kapitala, ki ustreza delnicam.

Zamenjava kapitalskih dele?ev pri obdav?itvi ne ?teje za odsvojitev. Kot nabavni stro?ki kapitalskih dele?ev, pridobljenih z zamenjavo, ?teje pri obdav?itvi neodpisani del nabavnih stro?kov prenesenih kapitalskih dele?ev. Zamenjava ?teje za odsvojitev, ?e je protidajatev denarna.“

Spor o glavni stvari in vpra?anje za predhodno odlo?anje

8 Dru?ba A je lastnica 4093 delnic od 20.743 delnic C Oy, dru?be finskega prava, (v

nadaljevanju: C), kar pomeni približno 19,7-odstotno udeležbo. Druga lastnica družbe C je s približno 80,3-odstotno udeležbo B AS, družba norveškega prava (v nadaljevanju: B). Cilj operacije, ki je predmet spora o glavni stvari, je bil opraviti zamenjavo kapitalskih deležev v smislu ?lena 52f zakona o obdav?itvi družbi tako, da je družba A svoje delnice v kapitalu družbe C prenesla na družbo B in kot protidajatev od družbe B prejela delnice, ki jih je ta na novo izdala in ki so pomenile približno 6 % njenega kapitala. Družba B je s to operacijo postala stoddstotna lastnica kapitala družbe C.

9 Družba A je keskusverolautakunta (glavna dav?na komisija) vprašala, ali se ?len 52f, na podlagi katerega se zamenjava kapitalskih deležev pod nekaterimi pogoji ne šteje za obdav?ljivo odsvojitvev, uporablja za zamenjavo kapitalskih deležev v postopku v glavni stvari.

10 Ta komisija je v predhodni odlo?bi št. 55/2008 z dne 1. oktobra 2008 navedla, da se na?ela iz ?lena 52f zakona o obdav?itvi družb uporabijo za zamenjavo kapitalskih deležev, kot se na?rtuje med družbama A in B. V skladu s to odlo?bo se v obravnavani zadevi na?ela, ki izhajajo iz ?lena 52f zakona o obdav?itvi družb, uporabljajo, tako da te zamenjave ni mogo?e šteti za odsvojitvev delnic, kar zadeva obdav?itev družbe A.

11 Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö s pritožbo pri Korkein hallinto-oikeus (vrhovno upravno sodiš?e) zahteva odpravo predhodne odlo?be glavne dav?ne komisije.

12 Korkein hallinto-oikeus je prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predložiilo to vprašanje:

„Ali je treba zamenjavo kapitalskih deležev, pri kateri finska delniška družba na norveško družbo (ki ima pravno obliko aksjeselskap [delniška družba]) prenese kapitalске deleže ene od svojih družb in kot protidajatev prejme s strani norveške družbe izdane kapitalске deleže, pri obdav?itvi ob upoštevanju ?lenov 31 in 40 Sporazuma EGP obravnavati enako nevtrarno, kot ?e bi do te zamenjave prišlo med doma?imi delniškimi družbami ali med družbami, ki imajo sedež v državah ?lanicah Evropske unije?“

Vprašanje za predhodno odlo?anje

13 Najprej je treba navesti, da predložitveno sodiš?e trdi, da je bila z zakonom o obdav?itvi družb Direktiva 2009/133 prenesena v nacionalno pravo.

14 V skladu s ?lenom 1 navedene direktive se ta uporablja samo za zamenjave kapitalskih deležev, pri katerih so udeležene družbe s sedežem v dveh ali ve? državah ?lanicah. Ker ena od družb, ki sta sodelovali pri zamenjavi kapitalskih deležev v postopku v glavni stvari, nima sedeža v državi ?lanici, in sicer družba B, ki ima sedež na Norveškem, navedena zamenjava ne spada na podro?je uporabe Direktive 2009/133. Zato je treba za odgovor na vprašanje predložitvenega sodiš?a preu?iti dolo?be nacionalne dav?ne zakonodaje glede na dolo?be Sporazuma EGP.

15 V zvezi s Sporazumom EGP je treba pojasniti, da je eden od glavnih ciljev tega sporazuma kar najbolj udejanjiti prosti pretok blaga, oseb, storitev in kapitala v celotnem Evropskem gospodarskem prostoru (EGP), tako da se notranji trg z ozemlja Unije razširi na države EFTE. V tem smislu ima ve? dolo?b navedenega sporazuma namen zagotoviti ?im enotnejšo razlago tega sporazuma za celoten EGP (glej mnenje 1/92 z dne 10. aprila 1992, Recueil, str. I-2821). Pri tem na enotno razlago dolo?b Sporazuma EGP, ki so po vsebini enake dolo?bam Pogodbe DEU, v državah ?lanicah pazi Sodiš?e (sodbi Sodiš?a z dne 19. novembra 2009 v zadevi Komisija proti Italiji, C-540/07, ZOdl., str. I-10983, to?ka 65, in z dne 28. oktobra 2010 v zadevi Établissements Rimbaud, C-72/09, ZOdl., str. I-10659, to?ka 20).

16 Poleg tega je treba opozoriti, da ?eprav spadajo neposredni davki v pristojnost držav ?lanic, morajo te v skladu z ustaljeno sodno prakso pristojnost izvrševati ob spoštovanju prava Unije (glej zlasti sodbe z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen, C-319/02, ZOdl., str. I-7477, to?ka 19; z dne 6. marca 2007 v zadevi Meilicke in drugi, C-292/04, ZOdl., str. I-1835, to?ka 19, in z dne 24. maja 2007 v zadevi Holböck, C-157/05, ZOdl., str. I-4051, to?ka 21, in z dne 11. oktobra 2007 v zadevi ELISA, C-451/05, ZOdl., str. I-8251, to?ka 68). Prav tako jim ta pristojnost ne dovoljuje, da bi sprejele ukrepe, ki bi bili v nasprotju s svobodami pretoka, ki jih zagotavljajo podobne določbe Sporazuma EGP (glej zgoraj navedeno sodbo Établissements Rimbaud, to?ka 23).

17 Kar zadeva svoboš?ino, v zvezi s katero je treba preu?iti zakonodajo v postopku v glavni stvari, je iz ustaljene sodne prakse razvidno, da je treba pri ugotavljanju, ali nacionalna zakonodaja spada v okvir svobode ustanavljanja ali prostega pretoka kapitala, upoštevati predmet zadevne zakonodaje (sklep Sodiš?a z dne 10. maja 2007 v zadevi Lasertec, C-492/04, ZOdl., str. I-3775, to?ka 19 in navedena sodna praksa).

18 Tako nacionalne določbe, ki se nanašajo na delež, ki omogo?a izvajanje dolo?enega vpliva na odlo?itve zadevne družbe in dolo?anje njenih dejavnosti, spadajo na stvarno podro?je uporabe dolo?b Pogodbe DEU o svobodi ustanavljanja (glej zgoraj navedeni sklep Lasertec, to?ka 20 in navedena sodna praksa).

19 Iz besedila ?lena 52f zakona o obdav?itvi družb je jasno razvidno, da mora družba pridobiteljica, da se zadevna zamenjava kapitalskih deležev ne šteje za obdav?ljivo odsvojitve, imeti ali pridobiti delnice druge družbe, na podlagi katerih ima ve? kot polovico glasovalnih pravic v tej drugi družbi. Take nacionalne določbe, ki se torej uporabljajo za nadzor ali prevzete nadzora nad neko družbo, spadajo v okvir svobode ustanavljanja.

20 Torej je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti zgolj glede na ?len 31 Sporazuma EGP.

21 V zvezi s tem je Sodiš?e že presodilo, da so pravila o prepovedi omejitev svobode ustanavljanja iz ?lena 31 Sporazuma EGP enaka tistim iz ?lena 49 PDEU (glej sodbi z dne 23. februarja 2006 v zadevi Keller Holding, C-471/04, ZOdl., str. I-2107, to?ka 49, in z dne 23. oktobra 2008 v zadevi Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, ZOdl., str. I-8061, to?ka 24).

22 Poleg tega je treba navesti, da ?len 6 Sporazuma EGP določa, da se – brez vpliva na prihodnji razvoj sodne prakse – določbe tega sporazuma, ?e so po vsebini enake ustreznim pravilom Pogodb Unije, pri izvajanju in uporabi razlagajo v skladu z ustreznimi odlo?itvami Sodiš?a, sprejetimi pred datumom podpisa tega sporazuma.

23 Tako svoboda ustanavljanja za družbe, ki so ustanovljene v skladu z zakonodajo države ?lanice ali tretje države, pogodbenice Sporazuma EGP, in ki imajo statutarni sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Uniji ali v tretji državi, pogodbenici Sporazuma EGP, zajema pravico opravljati njihovo dejavnost v drugih državah ?lanicah ali v tretjih državah, pogodbenicah Sporazuma EGP, preko h?erinske družbe, podružnice ali agencije (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, to?ka 28 in navedena sodna praksa).

24 Sodiš?e je poudarilo tudi, da je pojem ustanavljanja v smislu Pogodbe DEU zelo širok pojem, ki vklju?uje možnost, da državljani Unije stalno in trajno sodelujejo v gospodarskem življenju druge države ?lanice, kot je njegova država izvora, in da iz tega pridobi dobi?ek ter tako spodbuja gospodarsko in družbeno prepletenost v Uniji na podro?ju dejavnosti samozaposlenih oseb (glej zgoraj navedeno sodbo ELISA, to?ka 63). S pravico do svobode ustanavljanja se tako želi

zagotoviti ugodnost nacionalnega obravnavanja hčerinske družbe v državi članici gostiteljici, s tem da se prepoveduje vsakršna najmanjša diskriminacija, ki bi temeljila na kraju sedeža matične družbe (glej sodbo z dne 14. decembra 2006 v zadevi Denavit International in Denavit France, C-170/05, ZOdl., str. I-11949, točka 22).

25 Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je treba kot take omejitve obravnavati vse ukrepe, ki prepovedujejo, motijo ali zmanjšujejo privlačnost izvrševanja te svobode (glej zgoraj navedeno sodbo *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, točka 30).

26 V skladu z nacionalno zakonodajo v postopku v glavni stvari se operacija zamenjave kapitalskih deležev med družbama obravnava davčno nevtravno, kar zadeva družbo odsvojiteljico, ki ima sedež na Finskem, samo če je, prvi, tudi statutarni sedež družbe pridobiteljice na Finskem ali v državi članici Unije in, drugi, če zamenjava kapitalskih deležev povzroči pridobitev večinske udeležbe družbe pridobiteljice v družbi, delnice katere pridobi. Če ti pogoji niso izpolnjeni, med drugim kadar je, kot v položaju v postopku v glavni stvari, sedež družbe pridobiteljice v tretji državi, pogodbenici Sporazuma EGP, se zamenjava kapitalskih deležev davčno obravnava kot obdavčljiva odsvojitev delnic.

27 Ugotovljene razlike v obravnavanju ni mogoče pojasniti z objektivno razliko v položaju. Davčno obravnavanje zamenjave kapitalskih deležev, ki ga opravi nacionalna družba, je namreč v položaju, kot je ta v postopku v glavni stvari, odvisno zgolj od kraja sedeža družbe pridobiteljice. Člen 31 Sporazuma EGP pa prepoveduje kakršno koli diskriminacijo na podlagi kraja sedeža družb (glej v tem smislu sodbo Sodišča z dne 26. junija 2008 v zadevi *Burda*, C-284/06, ZOdl., str. I-4571, točka 77 in navedena sodna praksa).

28 Poudariti je treba tudi, da v nasprotju s trditvami finske vlade uporaba člena 31 Sporazuma EGP za ureditev, kot je ta v postopku v glavni stvari, ne povzroči razširitve področja uporabe Direktive 2009/133 na družbe s sedežem v tretji državi, pogodbenici Sporazuma EGP. Na podlagi načela prepovedi diskriminacije iz člena 31 Sporazuma EGP mora namreč država članica zamenjave kapitalskih deležev, v katerih je udeležena tudi družba s sedežem v tretji državi, pogodbenici Sporazuma EGP, davčno obravnavati enako kot zamenjave kapitalskih deležev med nacionalnimi družbami.

29 Ugotoviti je treba, da davčna ureditev iz postopka v glavni stvari omejuje pravico iz člena 31 Sporazuma EGP.

30 Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je omejitev svobode ustanavljanja dopustna samo, če jo upravičujejo nujni razlogi v splošnem interesu. V takem primeru mora biti tudi primerna za zagotavljanje uresnitve zadevnega cilja in ne sme presegati tistega, kar je nujno potrebno za doseg tega cilja (glej zgoraj navedeno sodbo *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, točka 40).

31 Predložitveno sodišče sprašuje, ali je taka omejitev upravičena z nujnimi razlogi v splošnem interesu, povezanimi z nujnostjo boriti se proti davčnim utajam in ohraniti učinkovitost davčnega nadzora.

32 Toda samo okoliščina, da ima v okviru prenosa kapitalskih deležev družba pridobiteljica sedež v tretji državi, pogodbenici EGP, ne sme pomeniti podlage za splošno domnevo o davčni utaji in upravičevati ukrepa, ki posega v izvajanje temeljne svobode, ki jo zagotavlja Sporazum EGP (glej v tem smislu sodbe z dne 26. septembra 2000 v zadevi *Komisija proti Belgiji*, C-478/98, Recueil, str. I-7587, točka 45; z dne 21. novembra 2002 v zadevi *X in Y*, C-436/00, Recueil, str. I-10829, točka 62; z dne 4. marca 2004 v zadevi *Komisija proti Franciji*, C-334/02, Recueil, str. I-2229, točka 27, in z dne 29. novembra 2011 v zadevi *National Grid Indus*, C-371/10, ZOdl., str. I-

12273, točka 84).

33 Kar zadeva nujnost ohraniti učinkovitost davčnega nadzora, je Sodišče presodilo, da *a priori* ni mogoče izključiti možnosti, da bi davčni zavezanec lahko predložil ustrezne dokaze, na podlagi katerih bi davčni organi države članice obdavčitve lahko jasno in natančno preverili, da se davčni zavezanec ne želi izogniti plačilu davka ali ne želi utajiti davka (sodba z dne 18. decembra 2007 v zadevi A, C-101/05, ZOdl., str. I-11531, točka 59 in navedena sodna praksa).

34 Vendar pa te sodne prakse, ki se nanaša na omejitve pri uresničevanju svoboščin pretoka v Uniji, ni mogoče v celoti prenesti na svoboščine, zagotovljene s Sporazumom EGP, saj se te uveljavljajo v drugačnih pravnih okoliščinah (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi A, točka 60, in *Établissements Rimbaud*, točka 40).

35 Glede tega je treba navesti, da okvir sodelovanja med pristojnimi organi držav članic, ki je bil določen z Direktivo Sveta z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve (77/799/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 63) in z Direktivo Sveta 2011/16/EU z dne 15. februarja 2011 o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja in razveljavitvi Direktive 77/799/EGS (UL L 64, str. 1), med temi organi in pristojnimi organi tretjih držav ne obstaja, če te niso sklenile dogovora o medsebojni pomoči (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo *Établissements Rimbaud*, točka 41).

36 Predvsem, kar zadeva države, pogodbenice Sporazuma EGP, kadar je dodelitev davčne ugodnosti v ureditvi države članice odvisna od izpolnitve pogojev, ki se lahko preveri le s pridobitvijo podatkov pristojnih organov tretje države, pogodbenice Sporazuma EGP, lahko ta država članica na celoma legitimno zavrne dodelitev te ugodnosti, če se pridobitev podatkov iz te države izkaže za nemogočo, predvsem ker za to tretjo državo ne obstaja pogodbeni obveznost, da mora predložiti informacije (glej zgoraj navedeno sodbo *Établissements Rimbaud*, točka 44).

37 Navesti je treba, da med Republiko Finsko in Kraljevino Norveško obstaja sporazum o medsebojni upravni pomoči v davčnih zadevah, Sporazum 37/1991, podpisan v Københavnu 7. decembra 1989. Čeprav mora predložitveno sodišče, zato da se sistem davčne nevtralnosti lahko uporabi za zamenjavo kapitalskih deležev, kot je ta v postopku v glavni stvari, presoditi, ali ta sporazum vsebuje mehanizme izmenjave informacij, ki finskim organom zadostno omogočajo, da preverijo in nadzirajo, ali so pogoji, ki jih zahteva nacionalna zakonodaja, izpolnjeni, je treba ugotoviti, da je na obravnavi finska vlada sama pojasnila, da je izmenjava informacij med nacionalnimi organi, določena v navedenem sporazumu, prav tako učinkovita kot izmenjava, predvidena v direktivah 77/799 in 2011/16.

38 V teh okoliščinah se zadevna država članica ne more sklicevati na nujnost ohraniti učinkovitost davčnega nadzora za upravičitev razlike v obravnavanju, ugotovljene v točki 27 te sodbe (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo *ELISA*, točke od 98 do 101).

39 Na podlagi zgornjih navedb je treba na vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da člen 31 Sporazuma EGP nasprotuje nacionalni zakonodaji, ki zamenjavo kapitalskih deležev med družbo s sedežem na ozemlju navedene države članice in družbo s sedežem na ozemlju tretje države, pogodbenice tega sporazuma, šteje za obdavčljivo odsvojitve kapitalskih deležev, čeprav bi bila taka operacija davčno nevtralna, če bi se nanašala zgolj na nacionalne družbe ali na družbe s sedežem v drugih državah članicah, kadar med navedeno državo članico in navedeno tretjo državo obstaja sporazum o medsebojni upravni pomoči v davčnih zadevah, v katerem je določena izmenjava informacij med nacionalnimi organi, ki je tako učinkovita kot izmenjava, predvidena z določbami direktiv 77/799 in 2011/16, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

Stroški

40 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (tretji senat) razsodilo:

Člen 31 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992 nasprotuje zakonodaji države članice, ki zamenjavo kapitalskih deležev med družbo s sedežem na ozemlju navedene države članice in družbo s sedežem na ozemlju tretje države, pogodbenice tega sporazuma, šteje za obdavčljivo odsvojitev kapitalskih deležev, čeprav bi bila taka operacija davčno nevtralna, če bi se nanašala zgolj na nacionalne družbe ali na družbe s sedežem v drugih državah članicah, kadar med navedeno državo članico in navedeno tretjo državo obstaja sporazum o medsebojni upravni pomoči v davčnih zadevah, v katerem je določena izmenjava informacij med nacionalnimi organi, ki je tako učinkovita kot izmenjava, predvidena z določbami Direktive Sveta z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve (77/799/EGS) in Direktive Sveta 2011/16/EU z dne 15. februarja 2011 o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja in razveljavitvi Direktive 77/799/EGS, kar mora preveriti predložitveno sodiš?e.

Podpisi

* Jezik postopka: finščina.