TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2012. gada 19. jūlijā *

Tiešie nodokļi — Brīvība veikt uzņēmējdarbību — Kapitāla brīva aprite — EEZ līgums — 31. un 40. pants — Direktīva 2009/133/EK — Piemērošanas joma — Akciju maiņa starp dalībvalstī dibinātu sabiedrību un trešā valstī, kas ir EEZ līguma slēdzēja puse, dibinātu sabiedrību — Nodokļu priekšrocības atteikums — Konvencija par administratīvo sadarbību nodokļu jomā

Lieta C-48/11

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Korkein hallinto-oikeus* (Somija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2011. gada 31. janvārī un kas Tiesā reģistrēts 2011. gada 2. februārī, tiesvedībā

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

pret

A Oy.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], tiesneši J. Malenovskis [*J. Malenovský*], R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], Dž. Arestis [*G. Arestis*] (referents) un D. Švābi [*D. Šváby*],

ģenerāladvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekretāre S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2012. gada 29. februāra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *A Oy* vārdā – *M. Ohtonen*, *asianajaja*,

— Somijas valdības vārdā – *M. Pere*, pārstāve,

— Portugāles valdības vārdā – *L. Fernandes*, pārstāvis,

— Norvēģijas valdības vārdā – *K. B. Moen* un *K. Moe Winther*, pārstāvji,

— Eiropas Komisijas vārdā – *R. Lyal* un *I. Koskinen*, pārstāvji,

— EBTA Uzraudzības iestādes vārdā – *X. Lewis* un *F. Simonetti*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – somu.

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt 1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu 31. un 40. pantu (OV 1994, L 1, 3. lpp.; turpmāk tekstā – "EEZ līgums").

2 Šis lūgums ir radies saistībā ar prāvu starp *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö*, proti, Somijas nodokļu iestādi, un saskaņā ar Somijas tiesībām dibinātu sabiedrību *A Oy* (turpmāk tekstā – "*A*") par akciju maiņas darījumu.

Atbilstošās tiesību normas

EEZ līgums

3 EEZ līguma 6. pantā ir paredzēts:

"Neskarot tiesu prakses attīstību nākotnē, šā līguma noteikumus, ciktāl tie ir pēc būtības līdzvērtīgi attiecīgajiem Eiropas Ekonomikas kopienas dibināšanas līguma un Eiropas Ogļu un tērauda kopienas dibināšanas līguma noteikumiem, kā arī tiesību aktiem, kas pieņemti, piemērojot šos abus Līgumus, tos ieviešot un piemērojot, interpretē saskaņā ar Eiropas Kopienu Tiesas judikatūru līdz šā līguma parakstīšanas dienai."

4 Šī līguma 31. pantā ir noteikts:

"1. Šā līguma ietvaros nav ierobežojumu attiecībā uz kādas [Eiropas Kopienas] dalībvalsts vai [Eiropas Brīvās Tirdzniecības Asociācijas] EBTA valsts pilsoņu tiesībām veikt uzņēmējdarbību kādas citas EK dalībvalsts vai EBTA valsts teritorijā. Tas attiecas arī uz jebkuras [Eiropas Kopienas] dalībvalsts vai EBTA valsts pilsoņu tiesībām dibināt pārstāvniecības, nodaļas vai filiāles, ja viņi ir reģistrēti jebkuras šīs valsts teritorijā.

Brīvība veikt uzņēmējdarbību ietver tiesības sākt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus, jo īpaši uzņēmumus, kas definēti 34. panta otrajā daļā, ar tādiem pašiem nosacījumiem, kādus saviem pilsoņiem paredz tās valsts tiesību akti, kurā šī uzņēmējdarbība notiek, ņemot vērā 4. nodaļas noteikumus.

2. Īpaši brīvībai veikt uzņēmējdarbību piemērojamie noteikumi ir ietverti VIII līdz XI pielikumā."

5 Minētā līguma 40. punktā ir noteikts:

"Šā līguma ietvaros ir aizliegti ierobežojumi starp Līgumslēdzējām Pusēm attiecībā uz tāda kapitāla apriti, kurš pieder personām, kas dzīvo [Eiropas Kopienas] dalībvalstīs vai EBTA valstīs, kā arī diskriminācija pušu pilsonības, dzīves vietas vai šā kapitāla ieguldījuma vietas dēļ. Šā līguma XII pielikumā ir iekļauti noteikumi šā panta ieviešanai."

Savienības tiesības

6 Akciju maiņa Padomes 2009. gada 19. oktobra Direktīvas 2009/133/EK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējsabiedrību apvienošanai, sadalīšanai, daļējai sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju maiņai, kā arī *SE* vai *SCE* juridiskās adreses pārcelšanai no vienas dalībvalsts uz citu (OV L 310, 34. lpp.), 2. panta e) punktā ir definēta šādi:

"[..] "akciju maiņa" ir operācija, ar ko kāda uzņēmējsabiedrība iegūst īpašumā citas uzņēmējsabiedrības kapitāla daļu tādējādi, ka tā iegūst balsu vairākumu tajā, vai, ja šāds vairākums jau iegūts, veic turpmāku iegādi, apmaiņā pret otrās minētās uzņēmējsabiedrības akcionāru vērtspapīriem emitējot vērtspapīrus, kas pārstāv pirmās minētās uzņēmējsabiedrības kapitālu, un – attiecīgos gadījumos – apmaiņā pret maksājumu skaidrā naudā, nepārsniedzot 10 % no apmaiņā emitēto vērtspapīru nominālvērtības vai, ja nominālvērtības nav, no to grāmatvedības vērtības."

Somijas tiesiskais regulējums

7 Likuma 360/1968 par ienākumu no uzņēmējdarbības aplikšanu ar nodokli [*Laki elinkeinotulon verottamisesta* (360/1968), turpmāk tekstā – "Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli"] 52. un 52.f panta 1. un 2. punkta redakcija ir šāda:

"52. pants

52.a–52.f pantu piemēro iekšzemes kapitālsabiedrību apvienošanai, sadalīšanai, uzņēmuma pārņemšanai un akciju maiņai. Šī likuma 52.a–52.e pantu piemēro arī citu Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 3. pantā minēto sabiedrību apvienošanai, sadalīšanai, uzņēmuma pārņemšanai un akciju maiņai. Noteikumus par kapitālsabiedrībām, akcijām, kapitālu un akcionāriem šim mērķim piemēro citām sabiedrībām, to kapitāldaļām, to kapitālam atbilstošajām akcijām un to akcionāriem vai dalībniekiem. Noteikumus par apvienošanas darījumiem piemēro arī iekšzemes ekonomisko apvienību apvienošanas darījumiem. Noteikumus par kapitālsabiedrībām, akcijām un akcionāriem šim nolūkam piemēro apvienību kapitāldaļām, kā arī to akcionāriem un pašām apvienībām.

Likuma 52.a–52.f pants ar turpmāk minētajiem ierobežojumiem tiek piemērots arī tad, ja apvienošana, sadalīšana vai uzņēmuma pārņemšana vai sabiedrību, kas ir uzņēmuma nodokļa maksātāja, akciju maiņa Padomes [1990. gada 23. jūlija] Direktīvas 90/434/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējsabiedrību apvienošanai, sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju maiņai, 3. panta a) punkta izpratnē attiecas uz dažādu dalībvalstu sabiedrībām, kā arī *SE* vai *SCE* juridiskās adreses pārcelšanai no vienas dalībvalsts uz citu. Sabiedrība tiek uzskatīta par dibinātu dalībvalstī, ja saskaņā ar šīs dalībvalsts tiesībām tiek uzskatīts, ka tās juridiskā adrese atrodas tur, nevis, pamatojoties uz nodokļu dubultas uzlikšanas [novēršanas] konvenciju starp Eiropas Savienības dalībvalsti un trešo valsti, tiek uzskatīta par tādu, kurai juridiskā adrese ir ārpus Savienības.

[..]

52.f pants

"Akciju maiņa ir darījums, kur viena akciju sabiedrība iegūst no otras akciju sabiedrības tik daudz akciju, kā rezultātā tās īpašumā esošā akciju daļa tai piešķir vairāk nekā pusi no akcijām ar balsstiesībām, kas izriet no kopējā otras akciju sabiedrības akciju skaita, vai – ja tās īpašumā jau ir vairāk nekā puse no akcijām ar balsstiesībām – iegūst pārējās akcijas un citas sabiedrības akcionāri kā pretizpildījumu no tās saņem jaunas akcijas vai savas īpašumā esošās akcijas. Pretizpildījums var izpausties arī kā samaksa naudā, taču tā nedrīkst pārsniegt desmit procentus no pretizpildījuma ietvaros nodoto akciju nominālvērtības vai – ja nominālvērtības nav – atbilstošās iemaksātā akciju kapitāla daļas.

Akciju maiņa nodokļu ziņā netiek uzskatīta par atsavināšanu. Par maiņas ceļā saņemto akciju iegādes izdevumiem nodokļu ziņā uzskata nodoto akciju iegādes izdevumu neamortizēto daļu. Ja kā pretizpildījums tiek saņemta nauda, tad akciju maiņa tiek uzskatīta par akciju atsavināšanu."

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

8 *A* pieder 4093 no 20 743 akcijām saskaņā ar Somijas tiesībām dibinātā sabiedrībā *C* (turpmāk tekstā – "*C*"), kas atbilst apmēram 19,7 %. Otra *C* īpašniece ir Norvēģijas sabiedrība *B AS* (turpmāk tekstā – "*B*"), kurai pieder apmēram 80,3 % tās kapitāldaļu. Pamatlietā aplūkojamā darījuma mērķis Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 52.f panta izpratnē bija apmainīties ar akcijām tā, ka *A* savas akcijas, kuras tai pieder *C*, nodod *B* un kā pretizpildījumu no *B* saņem jaunas akcijas, kas ir apmēram 6 % *B* akciju. Šāda darījuma rezultātā *B* kļūtu par vienīgo *C* akciju kapitāla īpašnieci.

9 *A* jautāja *Keskusverolautakunta* (Centrālā nodokļu pārvalde), vai 52.f pants, saskaņā ar kuru akciju apmaiņu zināmos apstākļos nevar uzskatīt par [ar nodokli] apliekamu atsavināšanas darījumu, ir piemērojams pamatlietā aplūkotajam akciju maiņas darījumam.

10 Šī pārvalde savā 2008. gada 1. oktobra Iepriekšējā lēmumā Nr. 55/2008 nosprieda, ka starp *A* un *B* plānotajai akciju maiņai esot piemērojami Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 52.f pantā minētie principi. Saskaņā ar šo lēmumu Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 52.f pantā minētie principi šajā darījumā esot piemērojami tā, ka šī maiņa neesot uzskatāma par atsavināšanu, lai no *A* ieturētu nodokli.

11 Savā kasācijas sūdzībā *Korkein hallinto-oikeus* (Augstākā administratīvā tiesa) *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* prasa atcelt Centrālās nodokļu pārvaldes iepriekšējo nolēmumu.

12 *Korkein hallinto-oikeus* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai akciju maiņa, kurā Somijas akciju sabiedrība Norvēģijas sabiedrībai (juridiskā forma "aksjeselskap" [*SA*]) nodod pirmajai minētajai citā sabiedrībā piederošas akcijas un kā pretizpildījumu saņem Norvēģijas sabiedrības izdotas akcijas, nodokļa ieturēšanas ziņā, ņemot vērā EEZ līguma 31. un 40. pantu, ir jāvērtē tikpat neitrāli kā tad, ja šāda akciju maiņa būtu notiksi starp divām iekšzemes akciju sabiedrībām vai Eiropas Savienības dalībvalstīs dibinātām sabiedrībām?"

Par prejudiciālo jautājumu

13 Vispirms ir jānorāda, ka iesniedzējtiesa min, ka ar Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli iekšējās tiesībās ir transponēta Direktīva 2009/133.

14 Saskaņā ar minētās direktīvas 1. pantu to piemēro tikai tādai akciju maiņai, kurā iesaistītas divu vai vairāku dalībvalstu sabiedrības. Tā kā viena no sabiedrībām, kas piedalās attiecīgajā akciju maiņā, nav dibināta dalībvalstī, proti, sabiedrība *B*, kas ir dibināta Norvēģijā, tad minētā maiņa neietilpst Direktīvas 2009/133 piemērošanas jomā. Šādos apstākļos uz iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu ir jāatbild, vērtējot valsts tiesību normas par nodokļiem EEZ līguma noteikumu kontekstā.

15 Attiecībā uz EEZ ir jāatgādina, ka viens no galvenajiem šī līguma mērķiem ir panākt pēc iespējas pilnīgāku preču, personu, pakalpojumu un kapitāla brīvu apriti visā Eiropas Ekonomikas zonā (EEZ), lai iekšējā tirgū, kas ir izveidots Savienības teritorijā, tiktu iekļautas EBTA valstis. Šādā perspektīvā daudzu minētā līguma normu mērķis ir nodrošināt pēc iespējas vienveidīgāku tā interpretāciju visā EEZ (skat. 1992. gada 10. aprīļa atzinumu 1/92, *Recueil*, I-2821. lpp.). Tiesai šajā ziņā ir jānodrošina, lai EEZ līguma normas, kuras būtībā ir identiskas LESD normām, dalībvalstīs tiktu interpretētas vienādi

(2009. gada 19. novembra spriedums lietā C-540/07 Komisija/Itālija, Krājums, I-10983. lpp., 65. punkts, un 2010. gada 28. oktobra spriedums lietā C-72/09 *Établissements Rimbaud*, Krājums, I-10659. lpp., 20. punkts).

16 Turklāt jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai gan tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm tā tomēr ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības (it īpaši skat. 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā C-319/02 *Manninen*, Krājums, I-7477. lpp., 19. punkts; 2007. gada 6. marta spriedumu lietā C-292/04 *Meilicke* u.c., Krājums, I-1835. lpp., 19. punkts; 2007. gada 24. maija spriedumu lietā C-157/05 *Holböck*, Krājums, I-4051. lpp., 21. punkts, kā arī 2007. gada 11. oktobra spriedumu lietā C-451/05 *ELISA*, Krājums, I-8251. lpp., 68. punkts). Tāpat šī kompetence tām neļauj piemērot pasākumus, kas ir pretrunā aprites brīvībām, kas garantētas ar līdzīgām EEZ līguma tiesību normām (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Établissements Rimbaud*, 23. punkts).

17 Attiecībā uz brīvību, kuras kontekstā ir jāvērtē pamatlietā aplūkojamie tiesību akti, no pastāvīgas judikatūras izriet, ka, lai noteiktu, vai valsts tiesību akti ietilpst noteikumos par brīvību veikt uzņēmējdarbību vai arī noteikumos par kapitāla brīvu apriti, ir jāņem vērā attiecīgo tiesību aktu mērķis (2007. gada 10. maija rīkojums lietā C-492/04 *Lasertec*, Krājums, I-3775. lpp., 19. punkts un tajā minētā judikatūra).

18 Tādējādi valsts tiesību normas par kapitāldaļu turējumu, ar kuru iespējams īstenot zināmu ietekmi pār attiecīgās sabiedrības lēmumiem un tādējādi noteikt tās darbības, ietilpst LESD noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību materiālajā piemērošanas jomā (skat. iepriekš minēto rīkojumu lietā *Lasertec*, 20. punkts un tajā minētā judikatūra).

19 No Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 52.f panta skaidri izriet, ka, lai attiecīgo akciju maiņu varētu neuzskatīt par apliekamu atsavināšanu, ieguvējai sabiedrībai ir jātur vai jāiegūst citas sabiedrības akcijas, kas tai dod vairāk nekā pusi balsstiesību šajā otrā minētajā sabiedrībā. Šādas valsts tiesību normas, kas piemērojamas darījumos, kuru rezultātā tiek īstenota vai pārņemta sabiedrības kontrole, ietilpst brīvībā veikt uzņēmējdarbību.

20 Šādos apstākļos uz iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu ir jāatbild vienīgi saistībā ar EEZ līguma 31. pantu.

21 Šai sakarā Tiesa pamatoti jau ir nospriedusi, ka noteikumi, ar kuriem tiek aizliegts ierobežot uzņēmējdarbības brīvību, ir identiski LESD 49. pantā paredzētajiem noteikumiem (skat. 2006. gada 23. februāra spriedumu lietā C-471/04 *Keller Holding*, Krājums, I-2107. lpp., 49. punkts, un 2008. gada 23. oktobra spriedumu lietā C-157/07 *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, Krājums, I-8061. lpp., 24. punkts).

22 Jānorāda arī, ka EEZ līguma 6. pantā ir noteikts, ka, neskarot tiesu prakses attīstību nākotnē, šā līguma noteikumi, ciktāl tie būtībā ir līdzvērtīgi attiecīgajiem Savienības līgumu noteikumiem, tos ieviešot un piemērojot, tiek interpretēti saskaņā ar Tiesas judikatūru līdz šā līguma parakstīšanas dienai.

23 Tā brīvība veikt uzņēmējdarbību attiecībā uz sabiedrībām, kas izveidotas atbilstoši dalībvalsts vai trešās valsts, kas ir EEZ līguma slēdzēja puse, tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā administrācija vai galvenais uzņēmums atrodas Savienībā, ietver tiesības veikt savu darbību citās dalībvalstīs ar meitassabiedrības, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).

24 Tiesa ir minējusi arī, ka uzņēmējdarbības jēdziens LESD nozīmē ir ļoti plašs, paredzot Savienības pilsonim iespēju pastāvīgi un ilgstoši piedalīties tās dalībvalsts ekonomiskajā dzīvē, kas nav viņa izcelsmes valsts, un no tā gūt labumu, tādējādi veicinot ekonomisko un sociālo mijiedarbību Savienības teritorijā pašnodarbinātības jomā (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *ELISA*, 63. punkts). Tādējādi brīvības veikt uzņēmējdarbību mērķis ir meitassabiedrību uzņemošajā dalībvalstī nodrošināt tādu pašu

attieksmi kā pret šīs valsts sabiedrībām, aizliedzot jebkādu, pat niecīgu diskrimināciju atkarībā no mātessabiedrības juridiskās adreses atrašanās vietas (skat. 2006. gada 14. decembra spriedumu lietā C-170/05 *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France*, Krājums, I-11949. lpp., 22. punkts).

25 Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai par šādiem ierobežojumiem ir jāuzskata visi pasākumi, ar kuriem tiek aizliegta, apturēta vai padarīta mazāk pievilcīga šīs brīvības izmantošana (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, 30. punkts).

26 Saskaņā ar pamatlietā aplūkojamajiem valsts tiesību aktiem akciju maiņas darījums sabiedrību starpā attiecībā uz sabiedrību atsavinātāju, kura ir dibināta Somijā, nodokļu ziņā neitrāls ir tad, ja sabiedrība ieguvēja arī ir dibināta Somijā vai Savienības dalībvalstī un akciju maiņas rezultātā sabiedrība ieguvēja iegūst sabiedrības akciju vairākumu. Ja šie nosacījumi nav izpildīti, it īpaši tad – kā pamatlietā –, kad sabiedrība ieguvēja ir dibināta trešā valstī, kas ir EEZ līguma slēdzēja puse, akciju maiņa nodokļu ziņā ir ar nodokli apliekams akciju atsavināšanas darījums.

27 Šādi konstatētā atšķirība attieksmē nav izskaidrojama ar atšķirīgu objektīvu situāciju. Faktiski akciju maiņas vērtējums nodokļu kontekstā, kam ir pakļauta iekšzemes sabiedrība, tādā kā pamatlietā aplūkojamā situācijā ir nosakāms tikai un vienīgi atkarībā no sabiedrības ieguvējas juridiskās adreses. Taču EEZ līguma 31. pantā ir ietverts aizliegums diskriminēt sabiedrību juridiskās adreses dēļ (šajā ziņā skat. 2008. gada 26. jūnija spriedumu lietā C-284/06 *Burda*, Krājums, I-4571. lpp., 77. punkts un tajā minētā judikatūra).

28 Vēl jānorāda, ka atšķirībā no Somijas valdības apgalvojumiem EEZ līguma 31. panta piemērošana tādam tiesiskajam regulējumam kā pamatlietā minētais nenoved pie Direktīvas 2009/133 piemērošanas jomas paplašināšanas līdz sabiedrībām, kuras dibinātas trešās valstīs, kas ir EEZ līguma slēdzējas puses. Saskaņā ar EEZ līguma 31. pantā ietverto nediskriminēšanas principu dalībvalstij faktiski starp iekšzemes sabiedrībām veiktajai akciju maiņai piemērotais nodokļu režīms ir jāpiemēro arī akciju maiņai, kurā ir piedalījusies tādā trešā valstī dibināta sabiedrība, kas ir EEZ līguma slēdzēja puse.

29 Ir jāsecina, ka pamatlietā aplūkotais nodokļu režīms ierobežo tiesības, kas ir minētas EEZ līguma 31. pantā.

30 No Tiesas judikatūras izriet, ka ierobežojumu brīvībai veikt uzņēmējdarbību var pieļaut tikai tad, ja to pamato primāri vispārējo interešu iemesli. Tāpat šādā gadījumā ir nepieciešams, lai tas būtu piemērots attiecīgā mērķa sasniegšanai un lai tas nepārsniegtu to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, 40. punkts)

31 Iesniedzējtiesa izvirza jautājumu par to, vai šāds ierobežojums ir pamatots ar vispārējo interešu apsvērumiem saistībā ar krāpšanas nodokļu jomā apkarošanu un vajadzību aizsargāt nodokļu pārbaužu efektivitāti.

32 Tomēr tikai tas apstāklis vien, ka akciju maiņas ietvaros sabiedrība saņēmēja pārceļ savu faktisko vadības centru uz trešo dalībvalsti, kas ir EEZ līguma slēdzēja puse, nevar būt pamats vispārējai prezumpcijai par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un pamatot pasākumu, kas apdraud ar EEZ līgumu garantētas pamatbrīvības īstenošanu (šajā ziņā skat. 2000. gada 26. septembra spriedumu lietā C-478/98 Komisija/Beļģija, *Recueil*, I-7587. lpp., 45. punkts; 2002. gada 21. novembra spriedumu lietā C-436/00 *X* un *Y*, *Recueil*, I-10829. lpp., 62. punkts; 2004. gada 4. marta spriedumu lietā C-334/02 Komisija/Francija, *Recueil*, I-2229. lpp., 27. punkts, kā arī 2011. gada 29. novembra spriedumu lietā C-371/10 *National Grid Indus*, Krājums, I-12273. lpp., 84. punkts).

33 Attiecībā uz nepieciešamību aizsargāt nodokļu pārbaužu efektivitāti Tiesa ir nospriedusi, ka nav pieļaujams *a priori* izslēgt, ka nodokļa maksātājs būtu spējīgs sniegt atbilstošus pierādījumus, lai dalībvalsts nodokļu iekasēšanas iestādes varētu skaidri un precīzi pārbaudīt, vai tas nemēģina izvairīties no nodokļu maksāšanas vai tos apiet (skat. 2007. gada 18. decembra spriedumu lietā C-101/05 *A*, Krājums, I-11531. lpp., 59. punkts un tajā minētā judikatūra).

34 Tomēr ir jāatgādina, ka judikatūru par aprites brīvību izmantošanas ierobežojumiem Savienībā nevar pilnībā attiecināt uz brīvībām, kas garantētas ar EEZ līgumu, jo šāda aprite iekļaujas atšķirīgā tiesiskā kontekstā (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *A*, 60. punkts, un lietā *Établissements Rimbaud*, 40. punkts).

35 Šai sakarā ir jānorāda, ka sadarbība starp dalībvalstu kompetentajām iestādēm, kas ieviesta ar Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīvu 77/799/EEK par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā (OV L 336, 15. lpp.), kā arī ar Padomes 2011. gada 15. februāra Direktīvu 2011/16/ES par administratīvu sadarbību nodokļu jomā un ar ko atceļ Direktīvu 77/799/EEK (OV L 64, 1. lpp.), nepastāv attiecībās ar trešās valsts kompetentajām iestādēm, ja šī valsts nav uzņēmusies nekādas saistības par savstarpējo palīdzību (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Établissements Rimbaud*, 41. punkts).

36 It īpaši attiecībā uz valstīm, kas ir EEZ līguma slēdzējas puses, ja dalībvalsts tiesību aktos nodokļu priekšrocība ir padarīta atkarīga no nosacījumiem, kuru ievērošanu var pārbaudīt, tikai saņemot informāciju no trešās valsts, kas ir EEZ dalībvalsts, kompetentajām iestādēm, šī dalībvalsts principā var likumīgi atteikties piešķirt šo priekšrocību, ja, it īpaši tādēļ, ka šai trešajai valstij nav līgumiska pienākuma sniegt informāciju, izrādās neiespējami no šīs valsts iegūt šo informāciju (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Établissements Rimbaud*, 44. punkts).

37 Jānorāda, ka starp Somijas Republiku un Norvēģijas Karalisti ir spēkā 1989. gada 7. decembrī parakstītā Konvencija par administratīvu sadarbību nodokļu jomā – Konvencija 37/1991. Lai arī iesniedzējtiesas ziņā ir izvērtēt, vai šajā konvencijā ir ietverti mehānismi pietiekamai informācijas apmaiņai, lai Somijas iestādēm ļautu pārbaudīt un kontrolēt, vai nodokļu neitralitātes režīma piemērošanai ir izpildītas valsts tiesību aktos izvirzītās prasības tādai akciju maiņai kā pamatlietā minētā, ir jākonstatē, ka tiesas sēdes laikā Somijas valdība pati paskaidroja, ka minētās konvencijas noteikumos paredzētā informācijas apmaiņa starp valstu iestādēm ir tikpat efektīva cik Direktīvu 77/799 un 2011/16 noteikumos paredzētā.

38 Šādos apstākļos attiecīgā dalībvalsts nevar balstīties uz nepieciešamību aizsargāt nodokļu pārbaužu efektivitāti, lai pamatotu šī sprieduma 27. punktā konstatēto atšķirīgo attieksmi (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *ELISA*, 98.–101. punkts).

39 Ņemot vērā visu iepriekš minēto, uz uzdoto prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka ar EEZ līguma 31. pantu netiek pieļauti dalībvalsts tiesību akti, ar kuriem ar nodokli apliekamam atsavināšanas darījumam tiek pielīdzināta akciju maiņa starp minētās dalībvalsts teritorijā dibinātu sabiedrību un tādas trešās valsts teritorijā dibinātu sabiedrību, kas ir EEZ līguma slēdzēja puse, savukārt šāds darījums nodokļu ziņā būtu neitrāls, ja tajā būtu iesaistītas tikai iekšzemes vai citās dalībvalstīs dibinātas sabiedrības, ciktāl starp attiecīgo dalībvalsti un trešo valsti ir spēkā konvencija par administratīvu sadarbību nodokļu jomā, kurā minētā informācijas apmaiņa starp valstu iestādēm ir noteikta tikpat efektīva cik Direktīvu 77/799 un 2011/16 noteikumos paredzētā; to pārbaudīt ir iesniedzējtiesas ziņā.

Par tiesāšanās izdevumiem

40 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

Ar 1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu 31. pantu netiek pieļauti dalībvalsts tiesību akti, ar kuriem ar nodokli apliekamam atsavināšanas darījumam tiek pielīdzināta akciju maiņa starp minētās dalībvalsts teritorijā dibinātu sabiedrību un tādā trešās valsts teritorijā

dibinātu sabiedrību, kas ir šī līguma slēdzēja puse, savukārt šāds darījums nodokļu ziņā būtu neitrāls, ja tajā būtu iesaistītas tikai iekšzemes vai citās dalībvalstīs dibinātas sabiedrības, ciktāl starp attiecīgo dalībvalsti un trešo valsti ir spēkā konvencija par administratīvu sadarbību nodokļu jomā, kurā minētā informācijas apmaiņa starp valstu iestādēm ir noteikta tikpat efektīva cik Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīvas 77/799/EEK par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā un Padomes 2011. gada 15. februāra Direktīvas 2011/16/ES par administratīvu sadarbību nodokļu jomā un ar ko atceļ Direktīvu 77/799/EEK, noteikumos paredzētā; to pārbaudīt ir iesniedzējtiesas ziņā.

[Paraksti]