Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. liepos 19 d.*

„Tiesioginiai mokesčiai — Įsisteigimo laisvė — Laisvas kapitalo judėjimas — EEE susitarimas — 31 ir 40 straipsniai — Direktyva 2009/133/EB — Taikymo sritis — Keitimasis akcijomis tarp valstybėje narėje įsteigtos bendrovės ir trečiojoje valstybėje, EEE susitarimo šalyje, įsteigtos bendrovės — Atsisakymas taikyti mokesčių lengvatą — Konvencija dėl tarpusavio administracinės pagalbos mokesčių klausimais“

Byloje C-48/11

dėl *Korkein hallinto-oikeus* (Suomija) 2011 m. sausio 31 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2011 m. vasario 2 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

prieš

A Oy

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai J. Malenovský, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis (pranešėjas) ir D. Šváby,

generalinis advokatas P. Mengozzi,

posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2012 m. vasario 29 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *A Oy*, atstovaujamos *asianajaja* M. Ohtonen,

— Suomijos vyriausybės, atstovaujamos M. Pere,

— Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Fernandes,

— Norvegijos vyriausybės, atstovaujamos K. B. Moen ir K. Moe Winther,

— Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir I. Koskinen,

— ELPA priežiūros institucijos, atstovaujamos X. Lewis ir F. Simonetti,

* Proceso kalba: suomių.

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimo (OL L 1, p. 3; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 11 sk., 52 t., p. 3, toliau – EEE susitarimas) 31 ir 40 straipsnių išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą tarp *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö*, t. y. Suomijos mokesčių administratoriaus, ir Suomijos bendrovės *A Oy* (toliau – *A*) dėl keitimosi akcijomis sandorio.

Teisinis pagrindas

EEE susitarimas

3 EEE susitarimo 6 straipsnyje numatyta:

„Nepažeidžiant tolesnės teismo praktikos plėtotės, įgyvendinant ir taikant šio Susitarimo nuostatas, jeigu jos yra iš esmės tolygios atitinkamoms Europos ekonominės bendrijos steigimo sutarties ir Europos anglių ir plieno bendrijos steigimo sutarties bei taikant šias dvi sutartis priimtų aktų normoms, jos yra aiškinamos remiantis atitinkamais Europos Bendrijų Teisingumo Teismo sprendimais, kurie buvo priimti prieš pasirašant šį Susitarimą.“

4 Šio susitarimo 31 straipsnyje nustatyta:

„1. Vadovaujantis šio Susitarimo nuostatomis, vienos [Europos bendrijos] valstybės narės arba [Europos laisvosios prekybos asociacijos (ELPA)] valstybės nacionalinių subjektų įsisteigimo bet kurios kitos iš šių valstybių teritorijoje laisvė neribojama. Ši nuostata taip pat taikoma ir tuo atveju, kai vienos [Europos bendrijos] valstybės narės arba ELPA valstybės nacionaliniai subjektai, įsteigti kurios nors iš šių valstybių teritorijoje, steigia atstovybes, padalinius ar dukterines bendroves.

Įsisteigimo laisvė apima ir teisę imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos bei ja verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones, būtent – bendroves ar firmas, apibūdintas 34 straipsnio antroje pastraipoje, tomis pačiomis sąlygomis, kurios įsisteigimo šalies teisės aktuose yra nustatytos jos pačios subjektams, ir laikantis 4 skyriaus nuostatų.

2. Konkrečios nuostatos dėl įsisteigimo laisvės pateikiamos VIII–XI prieduose.“

5 Minėto susitarimo 40 straipsnyje nustatyta:

„Pagal šio Susitarimo nuostatas Susitariančiosios Šalys tarpusavyje netaiko jokių kapitalo, priklausančio [Europos bendrijos] valstybėse narėse ar ELPA valstybėse gyvenantiems asmenims, judėjimo apribojimų, taip pat nediskriminuoja dėl šalių pilietybės ar gyvenamosios vietos arba dėl vietos, kurioje kapitalas yra investuotas. Šiam straipsniui įgyvendinti reikalingos nuostatos pateikiamos XII priede.“

Sąjungos teisė

6 2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvos 2009/133/EB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui bei keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą (OL L 310, p. 34), 2 straipsnio e punkte taip apibrėžiamas keitimasis akcijomis:

„<...> tai operacija, kuria įmonė įsigyja kitos įmonės [įstatinio] kapitalo dalį, kuri suteikia jai daugumą balsų toje kitoje įmonėje, arba, turėdama tokią daugumą, įsigyja papildomą įmonės kapitalo dalį, mainais už tos kitos įmonės akcininkams (už šių akcininkų vertybinius popierius) išleistus pirmos įmonės kapitalui atstovaujančius [teisę į įstatinį kapitalą patvirtinančius] vertybinius popierius ir, jeigu taikoma, mokėjimą grynais pinigais, kurio suma neviršija 10 % tų mainais išleistų vertybinių popierių nominalios vertės arba, jeigu nominalios vertės nėra, – jų buhalterinės vertės“.

Suomijos teisė

7 Įstatymo 360/1968 dėl pajamų, gautų vykdant ekonominę veiklą, apmokestinimo (*Laki elinkeinotulon verottamisesta* (360/1968), toliau – Įmonių pelno mokesčio įstatymas) 52 straipsnyje ir 52f straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„*52 straipsnis*

52a–52f straipsnių nuostatos taikomos, kai vykdomas nacionalinių akcinių bendrovių jungimas, skaidymas, turto perleidimas arba keitimasis akcijomis. Šio įstatymo 52a–52e straipsniai taip pat taikomi kitų įmonių, nurodytų Pajamų mokesčio įstatymo 3 straipsnyje, jungimui, skaidymui, turto perleidimui arba keitimuisi akcijomis. Nuostatos dėl akcinių bendrovių, akcijų, kapitalo ir akcininkų taikomos kitoms įmonėms, jų kapitalo dalims, jų akciniam kapitalui ir jų akcininkams ar nariams. Nuostatos dėl jungimo operacijų taikomos ir jungiant valstybės vidaus ūkio subjektų grupes. Nuostatos dėl akcinių bendrovių, akcijų ir akcininkų taikomos grupių kapitalo dalims, grupių akcininkams ir pačioms grupėms.

52a–52f straipsniai, esant toliau išvardytiems apribojimams, taikomi ir tada, kai vykdomas jungimas, skaidymas, turto perleidimas arba įmonių pelno mokesčiu apmokestinamų įmonių keitimasis akcijomis, įmones suprantant kaip [1990 m. liepos 23 d.] Tarybos direktyvos 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui bei keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą, 3 straipsnio a punkte. Įmonė laikoma įsteigta valstybėje narėje, jeigu ji įsteigta pagal tos valstybės narės teisę ir, remiantis sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo tarp valstybės narės ir trečiosios valstybės, nelaikoma įsteigta už Europos Sąjungos ribų.

<…>

52f straipsnis

Keitimasis akcijomis yra susitarimas, pagal kurį viena akcinė bendrovė gauna tiek kitos akcinės bendrovės akcijų, kad jos turimos akcijos jai suteikia daugiau kaip pusę balsų, kuriuos suteikia visos kitos akcinės bendrovės akcijos, arba, jeigu ji jau turi daugiau kaip pusę balsų, gauna kitas akcijas, o kitos akcinės bendrovės akcininkams kaip atlygį suteikia naujas savo akcijas arba kitas savo turimas akcijas. Atlygis gali būti mokamas ir pinigais, tačiau negali sudaryti daugiau negu 10 % nominalios akcijų, sumokėtų kaip atlygis, vertės, o jeigu nominalios vertės nėra – akcijas atitinkančio apmokėto įstatinio kapitalo.

Keitimasis akcijomis mokestiniu požiūriu nelaikomas perleidimu. Dar nenurašyta akcijų, perleistų keičiantis akcijomis, įsigijimo išlaidų dalis mokestiniu požiūriu laikoma gautų akcijų įsigijimo išlaidomis. Jei atlygis sumokėtas pinigais, keitimasis laikomas akcijų perleidimu.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

8 *A* turi 4 093 iš 20 743 pagal Suomijos teisę įsteigtos bendrovės *C Oy* (toliau – *C*) akcijų, o tai atitinka maždaug 19,7 % kapitalo. Antroji *C* savininkė yra Norvegijos bendrovė *B AS* (toliau – *B*), kuriai priklauso maždaug 80,3 % šios bendrovės kapitalo. Operacijos, kuri yra pagrindinės bylos dalykas, tikslas buvo taip pasikeisti akcijomis, kaip tai suprantama pagal Įmonių pelno mokesčio įstatymo 52f straipsnį, kad *A* savo turimas *C* akcijas perleistų *B*, o kaip atlygį gautų naujai išleistas *B* akcijas ir turėtų apie 6 % jos kapitalo. Atlikus šią operaciją, *B* turėtų 100 % bendrovės *C* kapitalo.

9 *A* paklausė *keskusverolautakunta* (Centrinė mokesčių komisija), ar 52f straipsnis, pagal kurį keitimasis akcijomis esant tam tikroms sąlygoms nelaikomas apmokestinamu perleidimu, taikytinas pagrindinėje byloje nagrinėjamam keitimuisi akcijomis.

10 2008 m. spalio 1 d. preliminariame Sprendime Nr. 55/2008 ši komisija nusprendė, kad Įmonių pelno mokesčio įstatymo 52f straipsnyje pateikti principai taikomi tokiam keitimuisi akcijomis, kokį ketina vykdyti *A* ir *B*. Pagal šį sprendimą Įmonių pelno mokesčio įstatymo 52f straipsnyje įtvirtinti principai taikytini šiuo atveju, todėl apmokestinant *A* šis keitimasis neturėtų būti laikomas akcijų perleidimu.

11 Skundu, pateiktu *Korkein hallinto-oikeus* (Aukščiausiasis administracinis teismas) *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* prašo panaikinti Centrinės mokesčių komisijos preliminarų sprendimą.

12 *Korkein hallinto-oikeus* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar keitimuisi akcijomis, kai Suomijos akcinė bendrovė perduoda jai priklausančios bendrovės akcijas Norvegijos bendrovei (kurios teisinė forma *aksjeselskap* [akcinė bendrovė]), o kaip atlygį gauna Norvegijos bendrovės išleistas akcijas, atsižvelgiant į EEE susitarimo 31 ir 40 straipsnius, taikoma tokia pati neutrali apmokestinimo tvarka kaip keitimuisi akcijomis tarp nacionalinių akcinių bendrovių arba Europos Sąjungos valstybėse narėse įsteigtų bendrovių?“

Dėl prejudicinio klausimo

13 Visų pirma pažymėtina, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, jog Įmonių pelno mokesčio įstatymu į vidaus teisę perkeliama Direktyva 2009/133.

14 Pagal šios direktyvos 1 straipsnį ji taikoma tik keitimuisi akcijomis, kai dalyvauja dviejų ar daugiau valstybių narių teritorijoje įsteigtos įmonės. Kadangi viena iš pagrindinėje byloje nagrinėjamo keitimosi akcijomis dalyvių įsteigta ne valstybėje narėje, t. y. *B*, kuri įsteigta Norvegijoje, šis keitimasis nepatenka į Direktyvos 2009/133 taikymo sritį. Tokiomis aplinkybėmis į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimą reikia atsakyti nagrinėjant nacionalinės teisės aktų mokesčių klausimais nuostatas EEE susitarimo nuostatų atžvilgiu.

15 Dėl EEE susitarimo primintina, kad vienas iš pagrindinių jo tikslų yra kiek įmanoma visapusiškai užtikrinti laisvą prekių, asmenų, paslaugų ir kapitalo judėjimą visoje Europos ekonominėje erdvėje (EEE), kad Sąjungos teritorijoje sukurta vidaus rinka būtų išplėsta į ELPA valstybes. Šiuo tikslu keliomis minėto susitarimo nuostatomis siekiama užtikrinti kuo vienodesnį jo aiškinimą visoje EEE (žr. 1992 m. balandžio 10 d. Nuomonę 1/92, Rink. p. I-2821). Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas turi prižiūrėti, kad EEE susitarimo nuostatos, iš esmės identiškos SESV nuostatoms, būtų vienodai

aiškinamos valstybėse narėse (2009 m. lapkričio 19 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Komisija prieš Italiją*, C-540/07, Rink. p. I-10983, 65 punktas ir 2010 m. spalio 28 d. Sprendimo *Établissements Rimbaud*, C-72/09, Rink. p. I-10659, 20 punktas).

16 Be to, reikia priminti, kad, remiantis nusistovėjusia teismo praktika, nors tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, šios turi ją įgyvendinti laikydamosi Sąjungos teisės (žr., be kita ko, 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Manninen*, C-319/02, Rink. p. I-7477, 19 punktą; 2007 m. kovo 6 d. Sprendimo *Meilicke ir kt.*, C-292/04, Rink. p. I-1835, 19 punktą; 2007 m. gegužės 24 d. Sprendimo *Holböck*, C-157/05, Rink. p. I-4051, 21 punktą ir 2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *ELISA*, C-451/05, Rink. p. I-8251, 68 punktą). Be to, ši kompetencija neleidžia joms taikyti priemonių, kurios prieštarautų judėjimo laisvėms, užtikrinamoms panašiomis EEE susitarimo nuostatomis (žr. minėto Sprendimo *Établissements Rimbaud* 23 punktą).

17 Dėl laisvės, kurios atžvilgiu reikia nagrinėti pagrindinėje byloje taikomus teisės aktus, iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad siekiant nustatyti, ar nacionalinės teisės aktai susiję su įsisteigimo laisve, ar su laisvu kapitalo judėjimu, reikia atsižvelgti į nagrinėjamų teisės aktų tikslą (2007 m. gegužės 10 d. Teisingumo Teismo nutarties *Lasertec*, C-492/04, Rink. p. I-3775, 19 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

18 Taigi nacionalinės teisės nuostatos, susijusios su kapitalo dalių turėjimu, kuris leidžia daryti aiškią įtaką atitinkamos bendrovės sprendimams ir lemti jos veiklą, priskirtinos nuostatų dėl įsisteigimo laisvės materialinei taikymo sričiai (žr. minėtos Nutarties *Lasertec* 20 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

19 Iš Įmonių pelno mokesčio įstatymo 52f straipsnio teksto aiškiai matyti, jog tam, kad atitinkamas keitimasis akcijomis nebūtų laikomas apmokestinamu perleidimu, akcijų įgyjanti bendrovė turi turėti arba įsigyti tiek kitos bendrovės akcijų, kad gautų daugiau kaip pusę balsų šioje bendrovėje. Tokios nacionalinės teisės nuostatos, taikomos sandoriams, apimantiems bendrovės kontrolės turėjimą ar perėmimą, patenka į įsisteigimo laisvės taikymo sritį.

20 Taigi į pateiktą klausimą reikia atsakyti tik EEE susitarimo 31 straipsnio atžvilgiu.

21 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad EEE susitarimo 31 straipsnyje įtvirtintos taisyklės, kuriomis draudžiami įsisteigimo laisvės apribojimai, yra tapačios įtvirtintosioms SESV 49 straipsnyje (žr. 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *Keller Holding*, C-471/04, Rink. p. I-2107, 49 punktą ir 2008 m. spalio 23 d. Sprendimo *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, C-157/07, Rink. p. I-8061, 24 punktą).

22 Be to, pažymėtina, kad EEE susitarimo 6 straipsnyje nustatyta, jog, nepažeidžiant tolesnės teismo praktikos plėtotės, įgyvendinant ir taikant šio susitarimo nuostatas, jeigu jos iš esmės tolygios atitinkamoms Sąjungos sutarčių normoms, jos aiškinamos remiantis atitinkamais Teisingumo Teismo sprendimais, kurie buvo priimti prieš pasirašant šį susitarimą.

23 Įsisteigimo laisvė apima bendrovių, įkurtų pagal valstybės narės arba trečiosios valstybės, EEE narės, teisės aktus ir Sąjungoje ar trečiojoje valstybėje, EEE susitarimo šalyje, turinčių savo registruotas buveines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą, teisę vykdyti veiklą kitose valstybėse narėse arba trečiosiose valstybėse, EEE susitarimo šalyse, per dukterines bendroves, padalinius ar atstovybes (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* 28 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

24 Teisingumo Teismas taip pat pažymėjo, kad verslo vietos sąvoka, kaip ji suprantama pagal SESV, yra labai plati sąvoka, reiškianti galimybę Sąjungos piliečiui nuolat ir nenutrūkstamai dalyvauti kitos valstybės narės nei jo kilmės valstybė ekonominiame gyvenime ir iš to gauti naudos, taip skatinant ekonominę ir socialinę tarpusavio sąveiką Sąjungoje savarankiško darbo srityje (žr. minėto Sprendimo

ELISA 63 punktą). Įsisteigimo laisvė taip pat skirta užtikrinti, kad dukterinei bendrovei priimančiojoje valstybėje narėje būtų taikomas nacionalinis režimas, ir pagal ją draudžiamas bet koks, net mažiausias, diskriminavimas dėl patronuojančios bendrovės buveinės vietos (žr. 2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Denkavit Internationaal ir Denkavit France*, C-170/05, Rink. p. I-11949, 22 punktą).

25 Iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad tokiais apribojimais laikomos visos priemonės, kuriomis draudžiama, kliudoma pasinaudoti šia laisve arba dėl kurių naudojimasis ja tampa mažiau patrauklus (žr. minėto Sprendimo *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* 30 punktą).

26 Pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamus nacionalinės teisės aktus bendrovių keitimuisi akcijomis neutrali apmokestinimo tvarka, apmokestinant Suomijoje buveinę turinčią akcijas perleidžiančią bendrovę, taikoma tik tada, kai, pirma, akcijų įsigyjančios bendrovės registruota buveinė taip pat yra Suomijoje arba Sąjungos valstybėje narėje ir, antra, keitimasis akcijomis lemia, kad akcijų įsigyjanti bendrovė turi daugumą įgytos bendrovės akcijų. Jei šios sąlygos nevykdomos, visų pirma jei akcijų įsigyjančios bendrovės buveinė yra trečiojoje valstybėje, EEE susitarimo šalyje, kaip antai pagrindinėje byloje, keitimasis akcijomis mokestiniu požiūriu laikomas apmokestinamu akcijų perleidimu.

27 Toks konstatuotas skirtingas vertinimas negrindžiamas objektyvios situacijos skirtumu. Keitimosi akcijomis vertinimas apmokestinant nacionalinę bendrovę tokioje situacijoje, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, priklauso tik nuo akcijų įsigyjančios bendrovės buveinės vietos. Tačiau pagal EEE susitarimo 31 straipsnį draudžiama bet kokia diskriminacija dėl bendrovių buveinės vietos (šiuo klausimu žr. 2008 m. birželio 26 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Burda*, C-284/06, Rink. p. I-4571, 77 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

28 Taip pat pažymėtina, kad, priešingai, negu tvirtina Suomijos vyriausybė, EEE susitarimo 31 straipsnio taikymas teisės aktams, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, nelemia, kad Direktyva 2009/133 taikoma ir trečiojoje valstybėje, EEE susitarimo šalyje, įsteigtoms bendrovėms. Pagal EEE susitarimo 31 straipsnyje įtvirtintą nediskriminavimo principą valstybė narė privalo apmokestinimo tvarką, taikomą keitimuisi akcijomis tarp nacionalinių bendrovių, taikyti ir keitimuisi akcijomis, kai dalyvauja trečiojoje valstybėje, EEE susitarimo šalyje, įsteigta bendrovė.

29 Reikia daryti išvadą, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama apmokestinimo tvarka yra kliūtis įgyvendinant EEE susitarimo 31 straipsnyje įtvirtintą teisę.

30 Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad įsisteigimo laisvės apribojimas gali būti leidžiamas tik tuo atveju, jeigu jis pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Tokiu atveju šis apribojimas dar turi būti tinkamas užtikrinti atitinkamo tikslo įgyvendinimą ir neviršyti to, kas būtina jam pasiekti (žr. minėto Sprendimo *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* 40 punktą).

31 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar toks apribojimas yra pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, susijusiais su būtinybe kovoti su sukčiavimu mokesčių srityje ir užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą.

32 Tačiau vien tuo, jog keičiantis akcijomis jų įsigyjančios bendrovės buveinė yra trečiojoje valstybėje, EEE susitarimo šalyje, negalima pagrįsti bendros sukčiavimo mokesčių srityje prezumpcijos ir pateisinti priemonės, keliančios grėsmę naudojimuisi pagrindine EEE susitarime garantuojama laisve (šiuo klausimu žr. 2000 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Komisija prieš Belgiją*, C-478/98, Rink. p. I-7587, 45 punktą; 2002 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *X ir Y*, C-436/00, Rink. p. I-10829, 62 punktą; 2004 m. kovo 4 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-334/02, Rink. p. I-2229, 27 punktą ir 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, Rink. p. I-12273, 84 punktą).

33 Dėl būtinybės užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą Teisingumo Teismas yra nusprendęs, jog *a priori* negalima paneigti galimybės, kad mokesčių mokėtojas galės pateikti tinkamus patvirtinamuosius dokumentus, leidžiančius apmokestinančios valstybės narės mokesčių institucijoms aiškiai ir tiksliai patikrinti, kad jis neketina vengti mokesčių arba sukčiauti (2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *A*, C-101/05, Rink. p. I-11531, 59 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

34 Tačiau visa ši teismo praktika, susijusi su naudojimosi judėjimo laisvėmis Sąjungoje apribojimais, negali būti taikoma EEE susitarime garantuojamoms laisvėms, nes naudojimasis pastarosiomis laisvėmis susijęs su kitu teisiniu kontekstu (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *A* 60 punktą ir *Établissements Rimbaud* 40 punktą).

35 Šiuo atžvilgiu pažymėtina, kad valstybių narių kompetentingų institucijų bendradarbiavimas, įtvirtintas 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvoje 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (OL L 336, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 63) ir 2011 m. vasario 15 d. Tarybos direktyvoje 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinančioje Direktyvą 77/799/EEB (OL L 64, p. 1), nevykdomas tarp valstybių narių kompetentingų institucijų ir trečiosios valstybės kompetentingų institucijų, jei ši trečioji valstybė neprisiėmė jokių tarpusavio pagalbos įsipareigojimų (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Établissements Rimbaud* 41 punktą).

36 Konkrečiai kalbant, kiek tai susiję su EEE valstybėmis, kai pagal valstybės narės teisės aktus mokesčio lengvatos suteikimas priklauso nuo to, ar įvykdytos sąlygos, kurių laikymąsi galima patikrinti tik gavus informacijos iš trečiosios valstybės, EEE susitarimo šalies, kompetentingų institucijų, iš esmės yra teisėta, jog ši valstybė narė atsisako suteikti tokią lengvatą, ypač jeigu dėl to, kad ši trečioji valstybė neturi sutartinės pareigos pateikti informaciją, neįmanoma tos informacijos iš jos gauti (žr. minėto Sprendimo *Établissements Rimbaud* 44 punktą).

37 Pažymėtina, kad tarp Suomijos Respublikos ir Norvegijos Karalystės sudaryta Konvencija dėl tarpusavio administracinės pagalbos mokesčių klausimais – Konvencija 37/1991, pasirašyta 1989 m. gruodžio 7 d. Kopenhagoje. Nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, ar šioje konvencijoje numatyta keitimosi informacija tvarka yra pakankama, kad Suomijos institucijos turėtų galimybę patikrinti ir kontroliuoti, ar įvykdytos nacionalinės teisės aktuose numatytos sąlygos, kad keitimuisi akcijomis, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, būtų taikoma neutrali apmokestinimo tvarka, konstatuotina, kad per posėdį Suomijos vyriausybė pati paaiškino, jog šio susitarimo nuostatose numatytas nacionalinių institucijų keitimasis informacija yra toks pat veiksmingas kaip ir numatytasis direktyvų 77/799 ir 2011/16 nuostatose.

38 Tokiomis aplinkybėmis atitinkama valstybė narė neturėtų remtis būtinybe užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą, siekdama pateisinti skirtingą vertinimą, konstatuotą šio sprendimo 27 punkte (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *ELISA* 98–101 punktus).

39 Remiantis tuo, kas išdėstyta, į prejudicinį klausimą reikia atsakyti, kad pagal EEE susitarimo 31 straipsnį draudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos keitimasis akcijomis tarp tos valstybės narės teritorijoje įsteigtos bendrovės ir trečiosios valstybės, šio susitarimo šalies, teritorijoje įsteigtos bendrovės prilyginamas apmokestinamam akcijų perleidimui, nors ši operacija būtų neapmokestinama, jeigu joje dalyvautų tik nacionalinės arba kitose valstybėse narėse įsteigtos bendrovės, jeigu ta valstybė narė ir trečioji valstybė yra sudariusios konvenciją dėl tarpusavio administracinės pagalbos mokesčių klausimais, kurioje numatytas nacionalinių institucijų keitimasis informacija yra toks pat veiksmingas kaip ir numatytasis direktyvų 77/799 ir 2011/16 nuostatose, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

40 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

Pagal 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimo 31 straipsnį draudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos keitimasis akcijomis tarp tos valstybės narės teritorijoje įsteigtos bendrovės ir trečiosios valstybės, šio susitarimo šalies, teritorijoje įsteigtos bendrovės prilyginamas apmokestinamam akcijų perleidimui, nors ši operacija būtų neapmokestinama, jeigu joje dalyvautų tik nacionalinės arba kitose valstybėse narėse įsteigtos bendrovės, jeigu ta valstybė narė ir trečioji valstybė yra sudariusios konvenciją dėl tarpusavio administracinės pagalbos mokesčių klausimais, kurioje numatytas nacionalinių institucijų keitimasis informacija yra toks pat veiksmingas kaip ir numatytasis 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvos 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje ir 2011 m. vasario 15 d. Tarybos direktyvos 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinančios Direktyvą 77/799/EEB nuostatose, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Parašai.