

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. liepos 19 d.(*)

„Tiesioginiai mokesčiai – ?sisteigimo laisvė – Laisvas kapitalo judėjimas – EEE susitarimas – 31 ir 40 straipsniai – Direktyva 2009/133/EB – Taikymo sritis – Keitimasis akcijomis tarp valstybėje narėje ?steigtos bendrovės ir trečiojoje valstybėje, EEE susitarimo šalyje, ?steigtos bendrovės – Atsisakymas taikyti mokesčių lengvatė – 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 oikeudenvallontayksikkö

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 rašytinį proceso dalį ir įvykus 2012 m. vasario 29 d. posėdžiui,

išnagrinęs 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,

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

priima šį

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? susij?s su 1992 m. geguž?s 2 d. Europos ekonomin?s erdv?s susitarimo (OL L 1, p. 3; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 11 sk., 52 t., p. 3, toliau – EEE susitarimas) 31 ir 40 straipsni? išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant gin?? tarp *Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö*, t. y. Suomijos mokes?i? administratoriaus, ir Suomijos bendrov?s A Oy (toliau – A) d?l keitimosi akcijomis sandorio.

Teisinis pagrindas

EEE susitarimas

3 EEE susitarimo 6 straipsnyje numatyta:

„Nepažeidžiant tolesn?s teismo praktikos pl?tot?s, ?gyvendinant ir taikant šio Susitarimo nuostatas, jeigu jos yra iš esm?s tolygios atitinkamoms Europos ekonomin?s bendrijos steigimo sutarties ir Europos angli? ir plieno bendrijos steigimo sutarties bei taikant šias dvi sutartis priimt? akt? normoms, jos yra aiškinamos remiantis atitinkamais Europos Bendrij? Teisingumo Teismo sprendimais, kurie buvo priimti prieš pasirašant š? Susitarim?.“

4 Šio susitarimo 31 straipsnyje nustatyta:

„1. Vadovaujantis šio Susitarimo nuostatomis, vienos [Europos bendrijos] valstyb?s nar?s arba [Europos laisvosios prekybos asociacijos (ELPA)] valstyb?s nacionalini? subjekt? ?sisteigimo bet kurios kitos iš ši? valstybi? teritorijoje laisv? neribojama. Ši nuostata taip pat taikoma ir tuo atveju, kai vienos [Europos bendrijos] valstyb?s nar?s arba ELPA valstyb?s nacionaliniai subjektai, ?steigti kurios nors iš ši? valstybi? teritorijoje, steigia atstovybes, padalinius ar dukterines bendroves.

?sisteigimo laisv? apima ir teis? imtis savarankiškai dirban?i? asmen? veiklos bei ja verstis, taip pat steigti ir valdyti ?mones, b?tent – bendroves ar firmas, apib?dintas 34 straipsnio antroje pastraipoje, tomis pa?iomis s?lygomis, kurios ?sisteigimo šalies teis?s aktuose yra nustatytos jos pa?ios subjektams, ir laikantis 4 skyriaus nuostat?.

2. Konkre?ios nuostatos d?l ?sisteigimo laisv?s pateikiamos VIII–XI prieduose.“

5 Min?to susitarimo 40 straipsnyje nustatyta:

„Pagal šio Susitarimo nuostatas Susitarian?iosios Šalys tarpusavyje netaiko joki? kapitalo, priklausan?io [Europos bendrijos] valstyb?se nar?se ar ELPA valstyb?se gyvenantiems asmenims, jud?jimo apribojim?, taip pat nediskriminuoja d?l šali? pilietyb?s ar gyvenamosios vietos arba d?l vietos, kurioje kapitalas yra investuotas. Šiam straipsniui ?gyvendinti reikalingos nuostatos pateikiamos XII priede.“

S?jungos teis?

6 2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvos 2009/133/EB d?l bendros mokes?i? sistemos, taikomos ?vairi? valstybi? nari? ?moni? jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui bei keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buvein?s perk?limui iš vienos valstyb?s nar?s ? kit? (OL L 310, p. 34), 2 straipsnio e punkte taip apibr?žiamas keitimasis akcijomis:

„<...> tai operacija, kuria ?mon? ?sigyja kitos ?mon?s [?statinio] kapitalo dal?, kuri suteikia jai daugum? bals? toje kitoje ?mon?je, arba, tur?dama toki? daugum?, ?sigyja papildom? ?mon?s kapitalo dal?, mainais už tos kitos ?mon?s akcininkams (už ši? akcinink? vertybinius popierius) išleistus pirmos ?mon?s kapitalui atstovaujan?ius [teis? ? ?statin? kapital? patvirtinan?ius] vertybinius popierius ir, jeigu taikoma, mok?jim? grynais pinigais, kurio suma neviršija 10 % t? mainais išleist? vertybini? popieri? nominalios vert?s arba, jeigu nominalios vert?s n?ra, – j? buhalterin?s vert?s“.

Suomijos teis?

7 ?statymo 360/1968 d?l pajam?, gaut? vykdam? ekonomin? veikl?, apmokestinimo (*Laki elinkeinotulon verottamisesta* (360/1968), toliau – ?moni? pelno mokes?io ?statymas) 52 straipsnyje ir 52f straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„52 straipsnis

52a–52f straipsni? nuostatos taikomos, kai vykdomas nacionalini? akcini? bendrovi? jungimas, skaidymas, turto perleidimas arba keitimasis akcijomis. Šio ?statymo 52a–52e straipsniai taip pat taikomi kit? ?moni?, nurodyt? Pajam? mokes?io ?statymo 3 straipsnyje, jungimui, skaidymui, turto perleidimui arba keitimuisi akcijomis. Nuostatos d?l akcini? bendrovi?, akcij?, kapitalo ir akcinink? taikomos kitoms ?mon?ms, j? kapitalo dalims, j? akciniam kapitalui ir j? akcininkams ar nariams. Nuostatos d?l jungimo operacij? taikomos ir jungiant valstyb?s vidaus ?kio subjekt? grupes. Nuostatos d?l akcini? bendrovi?, akcij? ir akcinink? taikomos grupi? kapitalo dalims, grupi? akcininkams ir pa?ioms grup?ms.

52a–52f straipsniai, esant toliau išvardytiems apribojimams, taikomi ir tada, kai vykdomas jungimas, skaidymas, turto perleidimas arba ?moni? pelno mokes?iu apmokestinam? ?moni? keitimasis akcijomis, ?mones suprantant kaip [1990 m. liepos 23 d.] Tarybos direktyvos 90/434/EEB d?l bendros mokes?i? sistemos, taikomos ?vairi? valstybi? nari? ?moni? jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui bei keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buvein?s perk?limui iš vienos valstyb?s nar?s ? kit?, 3 straipsnio a punkte. ?mon? laikoma ?steigta valstyb?je nar?je, jeigu ji ?steigta pagal tos valstyb?s nar?s teis? ir, remiantis sutartimi d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo tarp valstyb?s nar?s ir tre?iosios valstyb?s, nelaikoma ?steigta už Europos Sąjungos rib?.

<...>

52f straipsnis

Keitimasis akcijomis yra susitarimas, pagal kur? viena akcin? bendrov? gauna tiek kitos akcin?s bendrov?s akcij?, kad jos turimos akcijos jai suteikia daugiau kaip pus? bals?, kuriuos suteikia visos kitos akcin?s bendrov?s akcijos, arba, jeigu ji jau turi daugiau kaip pus? bals?, gauna kitas akcijas, o kitos akcin?s bendrov?s akcininkams kaip atlyg? suteikia naujas savo akcijas arba kitas savo turimas akcijas. Atlygis gali b?ti mokamas ir pinigais, ta?iau negali sudaryti daugiau negu 10 % nominalios akcij?, sumok?t? kaip atlygis, vert?s, o jeigu nominalios vert?s n?ra – akcijas atitinkan?io apmok?to ?statinio kapitalo.

Keitimasis akcijomis mokestiniu poži?riu nelaikomas perleidimu. Dar nenurašyta akcij?, perleisti? kei?iantis akcijomis, ?sigijimo išlaid? dalis mokestiniu poži?riu laikoma gaut? akcij? ?sigijimo išlaidomis. Jei atlygis sumok?tas pinigais, keitimasis laikomas akcij? 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 pagrindinė bylos dalykas, tikslas buvo taip pasikeisti akcijomis, kaip tai suprantama pagal 2006 m. pelno mokesčių įstatymo 52f straipsnį, kad A savo turimas C akcijas perleistų B, o kaip atlygą 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. preliminariume Sprendime Nr. 55/2008 ši komisija nusprendė, kad 2006 m. pelno mokesčių įstatymo 52f straipsnyje pateikti principai taikomi tokiam keitimuisi akcijomis, kokį ketina vykdyti A ir B. Pagal šį sprendimą 2006 m. pelno mokesčių įstatymo 52f straipsnyje tvirtinti 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 atlygą 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 2006 m. pelno mokesčių įstatymo 52f straipsnio 1 d. 2 p. 2 dalies 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 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių 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 vienesnę jo aiškinimą visoje EEE (žr. 1992 m. balandžio 10 d. Nuomonų 1/92, Rink. p. I-2821). Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas turi prižinti, kad EEE susitarimo nuostatos, iš esmės identiškos SESV nuostatomis, 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 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 pagrindinį je byloje taikomus teisės aktus, iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad siekiant nustatyti, ar nacionalinės teisės aktai susiję su sąsisteigimo laisve, ar su laisvu kapitalo judėjimu, reikia atsižvelgti į nagrinjamą teisės aktą 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 sąsisteigimo laisvės materialinei taikymo sričiai (žr. minėtos Nutarties *Lasertec* 20 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

19 Iš įmonės 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 kontrolę turėjimą ar perėmimą, patenka į sąsisteigimo 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 tvirtintos taisyklės, kuriomis draudžiami sąsisteigimo laisvės apribojimai, yra tapačios tvirtintosioms 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 plėtros, 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 Sąsisteigimo laisvė apima bendrovę, kurtą pagal valstybės narės arba trečiosios valstybės, EEE narės, teisės aktus ir Sąjungoje ar trečiojoje valstybėje, EEE susitarimo šalyje, turinčio savo registruotas buveines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą, teisę vykdyti veiklą kitose valstybėse narėse arba trečiojoiose 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 pažymi, 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 valstybės ekonominiame gyvenime ir iš to gauti naudos, taip skatinant ekonominę ir socialinę tarpusavio sąveiką Sąjungoje savarankiško darbo

srityje (žr. min?to Sprendimo *ELISA* 63 punkt?). ?sisteigimo laisv? taip pat skirta užtikrinti, kad dukterinei bendrovei priiman?iojoje valstyb?je nar?je b?t? taikomas nacionalinis režimas, ir pagal j? draudžiamas bet koks, net mažiausias, diskriminavimas d?l patronuojan?ios bendrov?s buvein?s vietos (žr. 2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Denkavit Internationaal ir Denkavit France*, C-170/05, Rink. p. I-11949, 22 punkt?).

25 Iš nusistov?jusios teismo praktikos matyti, kad tokiais apribojimais laikomos visos priemon?s, kuriomis draudžiama, kliudoma pasinaudoti šia laisve arba d?l kuri? naudojimasis ja tampa mažiau patrauklus (žr. min?to Sprendimo *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* 30 punkt?).

26 Pagal pagrindin?je byloje nagrin?jamus nacionalin?s teis?s aktus bendrovi? keitimuisi akcijomis neutrali apmokestinimo tvarka, apmokestinant Suomijoje buvein? turin?i? akcijas perleidžian?i? bendrov?, taikoma tik tada, kai, pirma, akcij? ?sigyjan?ios bendrov?s registruota buvein? taip pat yra Suomijoje arba S?jungos valstyb?je nar?je ir, antra, keitimasis akcijomis lemia, kad akcij? ?sigyjanti bendrov? turi daugum? ?gytos bendrov?s akcij?. Jei šios s?lygos nevykdomos, vis? pirma jei akcij? ?sigyjan?ios bendrov?s buvein? yra tre?iojoje valstyb?je, EEE susitarimo šalyje, kaip antai pagrindin?je byloje, keitimasis akcijomis mokestiniu poži?riu laikomas apmokestinamu akcij? perleidimu.

27 Toks konstatuotas skirtingas vertinimas negrindžiamas objektyvios situacijos skirtumu. Keitimosi akcijomis vertinimas apmokestinant nacionalin? bendrov? tokioje situacijoje, kaip antai nagrin?jama pagrindin?je byloje, priklauso tik nuo akcij? ?sigyjan?ios bendrov?s buvein?s vietos. Ta?iau pagal EEE susitarimo 31 straipsn? draudžiama bet kokia diskriminacija d?l bendrovi? buvein?s vietos (šiuo klausimu žr. 2008 m. birželio 26 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Burda*, C-284/06, Rink. p. I-4571, 77 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

28 Taip pat pažym?tina, kad, priešingai, negu tvirtina Suomijos vyriausyb?, EEE susitarimo 31 straipsnio taikymas teis?s aktams, kaip antai nagrin?jami pagrindin?je byloje, nelemia, kad Direktyva 2009/133 taikoma ir tre?iojoje valstyb?je, EEE susitarimo šalyje, ?steigtoms bendrov?ms. Pagal EEE susitarimo 31 straipsnyje ?tvirtint? nediskriminavimo princip? valstyb? nar? privalo apmokestinimo tvark?, taikom? keitimuisi akcijomis tarp nacionalini? bendrovi?, taikyti ir keitimuisi akcijomis, kai dalyvauja tre?iojoje valstyb?je, EEE susitarimo šalyje, ?steigta bendrov?.

29 Reikia daryti išvad?, kad pagrindin?je byloje nagrin?jama apmokestinimo tvarka yra kli?tis ?gyvendinant EEE susitarimo 31 straipsnyje ?tvirtint? teis?.

30 Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad ?sisteigimo laisv?s apribojimas gali b?ti leidžiamas tik tuo atveju, jeigu jis pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Tokiu atveju šis apribojimas dar turi b?ti tinkamas užtikrinti atitinkamo tikslo ?gyvendinim? ir neviršyti to, kas b?tina jam pasiekti (žr. min?to Sprendimo *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* 40 punkt?).

31 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla klausimas, ar toks apribojimas yra pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, susijusiais su b?tinybe kovoti su suk?iavimu mokes?i? srityje ir užtikrinti mokes?i? kontrol?s veiksmingum?.

32 Ta?iau vien tuo, jog kei?iantis akcijomis j? ?sigyjan?ios bendrov?s buvein? yra tre?iojoje valstyb?je, EEE susitarimo šalyje, negalima pagr?sti bendros suk?iavimo mokes?i? srityje prezumpcijos ir pateisinti priemon?s, kelian?ios gr?sm? naudojimuisi pagrindine EEE susitarime garantuojama laisve (šiuo klausimu žr. 2000 m. rugs?jo 26 d. Sprendimo *Komisija prieš Belgij?*, C-478/98, Rink. p. I-7587, 45 punkt?; 2002 m. lapkri?io 21 d. Sprendimo *X ir Y*, C-436/00, Rink. p. I-

10829, 62 punkt?; 2004 m. kovo 4 d. Sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij?*, C-334/02, Rink. p. I-2229, 27 punkt? ir 2011 m. lapkri?io 29 d. Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, Rink. p. I-12273, 84 punkt?).

33 D?l b?tinyb?s u?tikrinti mokes?i? kontrol?s veiksmingum? Teisingumo Teismas yra nusprend?s, jog *a priori* negalima paneigti galimyb?s, kad mokes?i? mok?tojas gal?s pateikti tinkamus patvirtinamuosius dokumentus, leidžian?ius apmokestinan?ios valstyb?s nar?s mokes?i? institucijoms ai?skiai ir tiksliai patikrinti, kad jis neketina vengti mokes?i? arba suk?iauti (2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo A, C-101/05, Rink. p. I-11531, 59 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

34 Ta?iau visa ši teismo praktika, susijusi su naudojimosi jud?jimo laisv?mis S?jungoje apribojimais, negali b?ti taikoma EEE susitarime garantuojamoms laisv?ms, nes naudojimasis pastarosiomis laisv?mis susij?s su kitu teisiniu kontekstu (šiuo klausimu žr. min?t? sprendim? A 60 punkt? ir *Établissements Rimbaud* 40 punkt?).

35 Šiuo atžvilgiu pažym?tina, kad valstybi? nari? kompetenting? institucij? bendradarbiavimas, ?tvirtintas 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvoje 77/799/EEB d?l valstybi? nari? kompetenting? institucij? tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (OL L 336, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 63) ir 2011 m. vasario 15 d. Tarybos direktyvoje 2011/16/ES d?l administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinan?ioje Direktyv? 77/799/EEB (OL L 64, p. 1), nevykdomas tarp valstybi? nari? kompetenting? institucij? ir tre?iosios valstyb?s kompetenting? institucij?, jei ši tre?ioji valstyb? neprisi?m? joki? tarpusavio pagalbos ?sipareigojim? (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Établissements Rimbaud* 41 punkt?).

36 Konkre?iai kalbant, kiek tai susij? su EEE valstyb?mis, kai pagal valstyb?s nar?s teis?s aktus mokes?io lengvatos suteikimas priklauso nuo to, ar ?vykdytos s?lygos, kuri? laikym?si galima patikrinti tik gavus informacijos iš tre?iosios valstyb?s, EEE susitarimo šalies, kompetenting? institucij?, iš esm?s yra teis?ta, jog ši valstyb? nar? atsisako suteikti toki? lengvat?, ypa? jeigu d?l to, kad ši tre?ioji valstyb? neturi sutartin?s pareigos pateikti informacij?, ne?manoma tos informacijos iš jos gauti (žr. min?to Sprendimo *Établissements Rimbaud* 44 punkt?).

37 Pažym?tina, kad tarp Suomijos Respublikos ir Norvegijos Karalyst?s sudaryta Konvencija d?l tarpusavio administracin?s pagalbos mokes?i? klausimais – Konvencija 37/1991, pasirašyta 1989 m. gruodžio 7 d. Kopenhagoje. Nors prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi ?vertinti, ar šioje konvencijoje numatyta keitimosi informacija tvarka yra pakankama, kad Suomijos institucijos tur?t? galimyb? patikrinti ir kontroliuoti, ar ?vykdytos nacionalin?s teis?s aktuose numatytos s?lygos, kad keitimuisi akcijomis, kaip antai nagrin?jamas pagrindin?je byloje, b?t? taikoma neutrali apmokestinimo tvarka, konstatuotina, kad per pos?d? Suomijos vyriausyb? pati paai?skino, jog šio susitarimo nuostatose numatytas nacionalini? institucij? keitimasis informacija yra toks pat veiksmingas kaip ir numatytasis direktyv? 77/799 ir 2011/16 nuostatose.

38 Tokiomis aplinkyb?mis atitinkama valstyb? nar? netur?t? remtis b?tinybe u?tikrinti mokes?i? kontrol?s veiksmingum?, siekdama pateisinti skirting? vertinim?, konstatuot? šio sprendimo 27 punkte (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *ELISA* 98–101 punktus).

39 Remiantis tuo, kas išd?styta, ? prejudicin? klausim? reikia atsakyti, kad pagal EEE susitarimo 31 straipsn? draudžiami valstyb?s nar?s teis?s aktai, pagal kuriuos keitimasis akcijomis tarp tos valstyb?s nar?s teritorijoje ?steigtos bendrov?s ir tre?iosios valstyb?s, šio susitarimo šalies, teritorijoje ?steigtos bendrov?s prilyginamas apmokestinamam akcij? perleidimui, nors ši operacija b?t? neapmokestinama, jeigu joje dalyvaut? tik nacionalin?s arba kitose valstyb?se

nar?se ?steigtos bendrov?s, jeigu ta valstyb? nar? ir tre?ioji valstyb? yra sudariusios konvencij? d?l tarpusavio administracin?s pagalbos mokes?i? klausimais, kurioje numatytas nacionalini? institucij? keitimasis informacija yra toks pat veiksmingas kaip ir numatytasis direktyv? 77/799 ir 2011/16 nuostatose, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

D?l bylin?jimosi išlaid?

40 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (tre?ioji kolegija) nusprendžia:

Pagal 1992 m. geguž?s 2 d. Europos ekonomin?s erdv?s susitarimo 31 straipsn? draudžiami valstyb?s nar?s teis?s aktai, pagal kuriuos keitimasis akcijomis tarp tos valstyb?s nar?s teritorijoje ?steigtos bendrov?s ir tre?iosios valstyb?s, šio susitarimo šalies, teritorijoje ?steigtos bendrov?s prilyginamas apmokestinamam akcij? perleidimui, nors ši operacija b?t? neapmokestinama, jeigu joje dalyvaut? tik nacionalin?s arba kitose valstyb?se nar?se ?steigtos bendrov?s, jeigu ta valstyb? nar? ir tre?ioji valstyb? yra sudariusios konvencij? d?l tarpusavio administracin?s pagalbos mokes?i? klausimais, kurioje numatytas nacionalini? institucij? keitimasis informacija yra toks pat veiksmingas kaip ir numatytasis 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvos 77/799/EEB d?l valstybi? nari? kompetenting? institucij? tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje ir 2011 m. vasario 15 d. Tarybos direktyvos 2011/16/ES d?l administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinan?ios Direktyv? 77/799/EEB nuostatose, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

Parašai.

* Proceso kalba: suomi?.