

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2012. gada 19. j?lij? (*)

Tiešie nodok?i – Br?v?ba veikta uz??m?jdarb?bu – Kapit?la br?va aprite – EEZ l?gums – 31. un 40. pants – Direkt?va 2009/133/EK – Piem?rošanas joma – Akciju mai?a starp dal?bvalst? dibin?tu sabiedr?bu un treš? valst?, kas ir EEZ l?guma sl?dz?ja puse, dibin?tu sabiedr?bu – Nodok?u priekšroc?bas atteikums – Konvencija par administrat?vo sadarb?bu nodok?u jom?

Lieta C-48/11

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Korkein hallinto-oikeus* (Somija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2011. gada 31. janv?r? un kas Ties? re?istr?ts 2011. gada 2. febru?r?, tiesved?b?

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

pret

A Oy.

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js K. L?nartss [*K. Lenaerts*], tiesneši J. Malenovskis [*J. Malenovský*], R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], Dž. Arestis [*G. Arestis*] (referents) un D. Šv?bi [*D. Šváby*],

?ener?ladvok?ts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekret?re S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2012. gada 29. febru?ra tiesas s?di,

?emot v?r? atbild?rumus, ko sniedza:

- A Oy v?rd? – *M. Ohtonen, asianajaja*,
- Somijas vald?bas v?rd? – *M. Pere*, p?rst?ve,
- Portug?les vald?bas v?rd? – *L. Fernandes*, p?rst?vis,
- Norv??ijas vald?bas v?rd? – *K. B. Moen* un *K. Moe Winther*, p?rst?vji,
- Eiropas Komisijas v?rd? – *R. Lyal* un *I. Koskinen*, p?rst?vji,
- EBTA Uzraudz?bas iest?des v?rd? – *X. Lewis* un *F. Simonetti*, p?rst?vji,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?ta uzklauš?šanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu 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 Līgums ir radies saistībā ar prāvu starp *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö*, proti, Somijas nodokļu iestādi, un saskaņā ar Somijas tiesību m dibinātu sabiedrību A Oy (turpmāk tekstā – “A”) par akciju maiņas darījumu.

Atbilstošās tiesību normas

EEZ Līgums

3 EEZ Līguma 6. pants ir paredzēts:

“Neskarot tiesu prakses attēstību nākotnē, šis Līguma noteikums, ciktāl tie ir pāc bāzēti, Līdzvārtīgi attiecīgajiem Eiropas Ekonomikas kopienas dibināšanas Līguma un Eiropas Ogū un tārauda kopienas dibināšanas Līguma noteikumiem, kā arī tiesību aktiem, kas pieēmti, piemērojot šos abus Līgumus, tos ieviešot un piemērojot, interpretē saskaņā ar Eiropas Kopienas Tiesas judikatūru līdz šim Līguma parakstāšanas dienai.”

4 Šis Līguma 31. pants ir noteikts:

“1. Šis Līguma ietvaros nav ierobežojumu attiecībā uz kādas [Eiropas Kopienas] dalībvalsts vai [Eiropas Brīvās Tirdzniecības Asociācijas] EBTA valsts pilsoņu tiesību m veikt uzņēmējdarbību kādas citas EK dalībvalsts vai EBTA valsts teritorijā. Tas attiecas arī uz jebkuras [Eiropas Kopienas] dalībvalsts vai EBTA valsts pilsoņu tiesību m dibinātu prastvniecības, nodaņas vai filiāles, ja viņi ir reālisti jebkuras šīs valsts teritorijā.

Brīvība veikt uzņēmējdarbību ietver tiesības sēkt un izvārst darbības kā pašnodarbinātā personā m, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus, jo tā paši uzņēmumus, kas definēti 34. panta otrajā daļā, ar tādē m pašē m nosacījumiem, kādus saviem pilsoņē m paredz tās valsts tiesību akti, kurā šis uzņēmējdarbība notiek, ēmot vā rē 4. nodaņas noteikums.

2. Tā paši brīvībā veikt uzņēmējdarbību piemērojamē noteikumi ir ietverti VIII līdz XI pielikumā.”

5 Minētā Līguma 40. punkts ir noteikts:

“Šis Līguma ietvaros ir aizliegti ierobežojumi starp Līgumslēdzējā m Pusē m attiecībā uz tādā kapitāla apriti, kurā pieder personā m, kas dzēvo [Eiropas Kopienas] dalībvalstīs vai EBTA valstīs, kā arī diskriminācija pušu pilsonības, dzēves vietas vai šā kapitāla ieguldījuma vietas dē. Šis Līguma XII pielikumā ir iekāuti noteikumi šā panta ieviešanai.”

Savienības tiesības

6 Akciju maiņa Padomes 2009. gada 19. oktobra Direktāvas 2009/133/EK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmēj sabiedrību apvienošanai, sadalāšanai, daļējai sadalāšanai, to aktēvu pārvēšanai un akciju maiņai, kā arī SE vai SCE juridiskās adreses pārcelšanai no vienas dalībvalsts uz citu (OV L 310, 34. lpp.), 2. panta e) punkts ir definēta šādi:

“[...] “akciju maiņa” ir operācija, ar ko kāda uzņēmēj sabiedrība iegēst tā pašā m citas

uz??m?jsabiedr?bas kapit?la da?u t?d?j?di, ka t? ieg?st balsu vair?kumu taj?, vai, ja š?ds vair?kums jau ieg?ts, veic turpm?ku ieg?di, apmai?? pret otr?s min?t?s uz??m?jsabiedr?bas akcion?ru v?rtspap?riem emit?jot v?rtspap?rus, kas p?rst?v pirm?s min?t?s uz??m?jsabiedr?bas kapit?lu, un – attiec?gos gad?jumos – apmai?? pret maks?jumu skaidr? naud?, nep?rsniedzot 10 % no apmai?? emit?to v?rtspap?ru nomin?lv?rt?bas vai, ja nomin?lv?rt?bas nav, no to gr?matved?bas v?rt?bas.”

Somijas tiesiskais regul?jums

7 Likuma 360/1968 par ien?kumu no uz??m?jdarb?bas aplikšanu ar nodokli [*Laki elinkeinotulon verottamisesta* (360/1968), turpm?k tekst? – “Likums par uz??mumu ien?kuma nodokli”] 52. un 52.f panta 1. un 2. punkta redakcija ir š?da:

“52. pants

52.a–52.f pantu piem?ro iekšzemes kapit?lsabiedr?bu apvienošanai, sadal?šanai, uz??muma p?r?emšanai un akciju mai?ai. Š? likuma 52.a–52.e pantu piem?ro ar? citu Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli 3. pant? min?to sabiedr?bu apvienošanai, sadal?šanai, uz??muma p?r?emšanai un akciju mai?ai. Noteikumus par kapit?lsabiedr?b?m, akcij?m, kapit?lu un akcion?riem šim m?r?im piem?ro cit?m sabiedr?b?m, to kapit?lda??m, to kapit?lam atbilstošaj?m akcij?m un to akcion?riem vai dal?bniekiem. Noteikumus par apvienošanas dar?jumiem piem?ro ar? iekšzemes ekonomisko apvien?bu apvienošanas dar?jumiem. Noteikumus par kapit?lsabiedr?b?m, akcij?m un akcion?riem šim nol?kam piem?ro apvien?bu kapit?lda??m, k? ar? to akcion?riem un paš?m apvien?b?m.

Likuma 52.a–52.f pants ar turpm?k min?tajiem ierobežojumiem tiek piem?rots ar? tad, ja apvienošana, sadal?šana vai uz??muma p?r?emšana vai sabiedr?bu, kas ir uz??muma nodok?a maks?t?ja, akciju mai?a Padomes [1990. gada 23. j?lija] Direkt?vas 90/434/EEK par kop?ju nodok?u sist?mu, ko piem?ro daž?du dal?bvalstu uz??m?jsabiedr?bu apvienošanai, sadal?šanai, to akt?vu p?rvešanai un akciju mai?ai, 3. panta a) punkta izpratn? attiecas uz daž?du dal?bvalstu sabiedr?b?m, k? ar? SE vai SCE juridisk?s adreses p?rceļšanai no vienas dal?bvalsts uz citu. Sabiedr?ba tiek uzskat?ta par dibin?tu dal?bvalst?, ja saska?? ar š?s dal?bvalsts ties?b?m tiek uzskat?ts, ka t?s juridisk? adrese atrodas tur, nevis, pamatojoties uz nodok?u dubultas uzlikšanas [nov?ršanas] konvenciju starp Eiropas Savien?bas dal?bvalsti un trešo valsti, tiek uzskat?ta par t?du, kurai juridisk? adrese ir ?rpus Savien?bas.

[..]

52.f pants

“Akciju mai?a ir dar?jums, kur viena akciju sabiedr?ba ieg?st no otras akciju sabiedr?bas tik daudz akciju, k? rezult?t? t?s ?pašum? esoš? akciju da?a tai pieš?ir vair?k nek? pusi no akcij?m ar balssties?b?m, kas izriet no kop?j? otras akciju sabiedr?bas akciju skaita, vai – ja t?s ?pašum? jau ir vair?k nek? puse no akcij?m ar balssties?b?m – ieg?st p?r?j?s akcijas un citas sabiedr?bas akcion?ri k? pretizpild?jumu no t?s sa?em jaunas akcijas vai savas ?pašum? esoš?s akcijas. Pretizpild?jums var izpausties ar? k? samaksa naud?, ta?u t? nedr?kst p?rsniegt desmit procentus no pretizpild?juma ietvaros nodoto akciju nomin?lv?rt?bas vai – ja nomin?lv?rt?bas nav – atbilstoš?s iemaks?t? akciju kapit?la da?as.

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 tiesību m dibinātā sabiedrībā C (turpmāk tekstā – “C”), kas atbilst apmēram 19,7 %. Otrā C īpašniece ir Norvēģijas sabiedrība B AS (turpmāk tekstā – “B”), kurai pieder apmēram 80,3 % tās kapitāldaļu. Pamatlietā aplūkojam darījuma mērķis Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 52.f panta izpratnē bija apmainīt ar akcijām tādā, 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 vieno 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 Šā 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 panta minētie principi. Saskaņā ar šo lēmumu Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 52.f panta minētie principi šajā darījumā esot piemērojami tādā, ka šā 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 prejudiciālo 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 notikusi 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 tiesību sistēmā 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 šā līguma mērķiem ir panākt pārcesamības 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 pārciešanas vienveidīgāku interpretāciju visā EEZ (skat. 1992. gada 10. aprīlī 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/Irālija, 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 tādā tomēr ir jāsteno, 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 šā kompetencei tām neapmierot pasākumus, kas ir pretrunā aprītes brīvībai, kas garantētas ar līguma EEZ līguma tiesību normām (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Établissements Rimbaud*, 23. punkts).

17 Attiecībā uz brīvību, kuras kontekstā ir jāvērtē pamatlīguma aplūkojamie tiesību akti, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka, lai noteiktu, vai valsts tiesību akti ietilpst noteikumos par brīvību veikt uzņēmējdarbību vai arī noteikumos par kapitāla brīvību aprīti, ir jāņem vērā attiecīgā 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 kapitāla uzturēšanos, ar kuru iespējams īstenot zināmu ietekmi pār attiecīgās sabiedrības locekļiem 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 attiecīgā 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 vienāgi 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 taj? min?t? judikat?ra).

24 Tiesa ir min?jusi ar?, ka uz??m?jdarb?bas j?dziens LESD noz?m? ir ?oti plašs, paredzot Savien?bas pilsonim iesp?ju past?v?gi un ilgstoši piedal?ties t?s dal?bvalsts ekonomiskaj? dz?v?, kas nav vi?a izcelsmes valsts, un no t? g?t labumu, t?d?j?di veicinot ekonomisko un soci?lo mijiedarb?bu Savien?bas teritorij? pašnodarbin?t?bas jom? (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *ELISA*, 63. punkts). T?d?j?di br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu m?r?is ir meitassabiedr?bu uz?emošaj? dal?bvalst? nodrošin?t t?du pašu attieksmi k? pret š?s valsts sabiedr?b?m, aizliedzot jebk?du, patniec?gu diskrimin?ciju atkar?b? no m?tessabiedr?bas juridisk?s adreses atrašanās vietas (skat. 2006. gada 14. decembra spriedumu liet? *C-170/05 Denkavit Internationaal* un *Denkavit France*, Kr?jums, I-11949. lpp., 22. punkts).

25 Atbilstoši past?v?gajai judikat?rai par š?diem ierobežojumiem ir j?uzskata visi pas?kumi, ar kuriem tiek aizliegta, aptur?ta vai padar?ta maz?k pievilc?ga š?s br?v?bas izmantošana (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, 30. punkts).

26 Saska?? ar pamatlēt? apl?kojamajiem valsts ties?bu aktiem akciju mai?as dar?jums sabiedr?bu starp? attiec?b? uz sabiedr?bu atsavin?t?ju, kura ir dibin?ta Somij?, nodok?u zi?? neitr?ls ir tad, ja sabiedr?ba ieguv?ja ar? ir dibin?ta Somij? vai Savien?bas dal?bvalst? un akciju mai?as rezult?t? sabiedr?ba ieguv?ja ieg?st sabiedr?bas akciju vair?kumu. Ja šie nosac?jumi nav izpild?ti, it ?paši tad – k? pamatlēt? –, kad sabiedr?ba ieguv?ja ir dibin?ta treš? valst?, kas ir EEZ l?guma sl?dz?ja puse, akciju mai?a nodok?u zi?? ir ar nodokli apliekams akciju atsavin?šanas dar?jums.

27 Š?di konstat?t? atš?ir?ba attieksm? nav izskaidrojama ar atš?ir?gu objekt?vu situ?ciju. Faktiski akciju mai?as v?rt?jums nodok?u kontekst?, kam ir pak?auta iekšzemes sabiedr?ba, t?d? k? pamatlēt? apl?kojam? situ?cij? ir nosak?ms tikai un vien?gi atkar?b? no sabiedr?bas ieguv?jas juridisk?s adreses. Ta?u EEZ l?guma 31. pant? ir ietverts aizliegums diskrimin?t sabiedr?bu juridisk?s adreses d?? (šaj? zi?? skat. 2008. gada 26. j?nija spriedumu liet? *C-284/06 Burda*, Kr?jums, I-4571. lpp., 77. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

28 V?l j?nor?da, ka atš?ir?b? no Somijas vald?bas apgalvojumiem EEZ l?guma 31. panta piem?rošana t?dam tiesiskajam regul?jumam k? pamatlēt? min?tais nenoved pie Direkt?vas 2009/133 piem?rošanas jomas paplašin?šanas l?dz sabiedr?b?m, kuras dibin?tas treš?s valst?s, kas ir EEZ l?guma sl?dz?jas puses. Saska?? ar EEZ l?guma 31. pant? ietverto nediskrimin?šanas principu dal?bvalstij faktiski starp iekšzemes sabiedr?b?m veiktajai akciju mai?ai piem?rotais nodok?u rež?ms ir j?piem?ro ar? akciju mai?ai, kur? ir piedal?jusies t?d? treš? valst? dibin?ta sabiedr?ba, kas ir EEZ l?guma sl?dz?ja puse.

29 Ir j?secina, ka pamatlēt? apl?kotais nodok?u rež?ms ierobežo ties?bas, kas ir min?tas EEZ l?guma 31. pant?.

30 No Tiesas judikat?ras izriet, ka ierobežojumu br?v?bai veikt uz??m?jdarb?bu var pie?aut tikai tad, ja to pamato prim?ri visp?r?jo interešu iemesli. T?pat š?d? gad?jum? ir nepieciešams, lai tas b?tu piem?rots attiec?g? m?r?a sasniegšanai un lai tas nep?rsniegtu to, kas nepieciešams š? m?r?a sasniegšanai (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, 40. punkts)

31 Iesniedz?jtiesa izvirza jaut?jumu par to, vai š?ds ierobežojums ir pamatots ar visp?r?jo interešu apsv?rumiem saist?b? ar kr?pšanas nodok?u jom? apkarošanu un vajadz?bu aizsarg?t nodok?u p?rbaužu efektivit?ti.

32 Tomēr tikai tas apstāklis vien, ka akciju maiņas ietvaros sabiedrība saņem ja prēc savu faktisko vadības centru uz trešo dalībvalsti, kas ir EEZ līguma slodzēja puse, nevar būt pamats vispārējai prezumpcijai par izvairīšanās 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/Belģija, *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 judikatūra par aprītes brīvību izmantošanas ierobežojumiem Savienībā nevar pilnībā attiecināt uz brīvību, kas garantēta ar EEZ līgumu, jo šāda aprīte iekauj 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 attiecībā ar trešās valsts kompetentajām iestādēm, ja šī valsts nav uzņēmies nekādas saistības par savstarpējo palīdzību (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Établissements Rimbaud*, 41. punkts).

36 Itāļi attiecībā uz valsti, kas ir EEZ līguma slodzējas puses, ja dalībvalsts tiesību aktos nodokļu priekšrocība ir padarīta atkarīga no nosacījumiem, kuru ieviešanu var pārbaudīt, tikai saņemot informāciju no trešās valsts, kas ir EEZ dalībvalsts, kompetentajām iestādēm, šī dalībvalsts principā var likumīgi atteikties piešķirt šo priekšrocību, ja, itāļi 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 iesniedzītā tiesas ziņā ir izvērtēti, 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 pamatlīdzī minētā, ir jākonstatē, ka tiesas šādes 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 šo sprieduma 27. punkta konstatāto atšķirīgo attieksmi (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *ELISA*, 98.–101. punkts).

39 Ēmot vērā visu iepriekš minēto, uz uzdoto prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka ar EEZ

Līguma 31. pantu netiek pieņemti dalībvalsts tiesību akti, ar kuriem ar nodokli apliekamam atsavināšanas darījumam tiek pielīdzināta akciju maiņa starp minētās dalībvalsts teritorijā dibinātu sabiedrību un tās trešās valsts teritorijā dibinātu sabiedrību, kas ir EEZ Līguma slēdzēja puse, savukārt šāds darījums nodokū 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 nodokū jomā, kurā minēta informācijas apmaiņa starp valstu iestādēm ir noteikta tikpat efektīva cik Direktīvu 77/799 un 2011/16 noteikumos paredzēti; to pārbaudīt ir iesniedzējtiesas ziņā.

Par tiesāšanas izdevumiem

40 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti 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 pieņemti dalībvalsts tiesību akti, ar kuriem ar nodokli apliekamam atsavināšanas darījumam tiek pielīdzināta akciju maiņa starp minētās dalībvalsts teritorijā dibinātu sabiedrību un tās trešās valsts teritorijā dibinātu sabiedrību, kas ir šis Līguma slēdzēja puse, savukārt šāds darījums nodokū 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 nodokū jomā, kurā minēta 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 nodokū jomā un Padomes 2011. gada 15. februāra Direktīvas 2011/16/ES par administratīvu sadarbību nodokū jomā un ar ko atceļ Direktīvu 77/799/EEK, noteikumos paredzēti; to pārbaudīt ir iesniedzējtiesas ziņā.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – somu.