Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
MELCHIOR WATHELET IŠVADA,
pateikta 2018 m. rugpjūčio 7 d.[1]

Byla C-575/17

Sofina SA,
Rebelco SA,
Sidro SA
prieš
Ministre de l'Action et des Comptes publics

(*Conseil d'État* (Valstybės Taryba, Prancūzija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Laisvas kapitalo judėjimas – Bendrovėms nerezidentėms išmokėtų nacionalinės kilmės dividendų bendrosios sumos apmokestinimas prie šaltinio – Skirtingas bendrovėms rezidentėms išmokėtų dividendų apmokestinimas atsižvelgiant į grynąjį rezultatą“

I. Įžanga

1. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su SESV 63 ir 65 straipsnių išaiškinimu atsižvelgiant į Prancūzijos teisės aktų nuostatas, kuriose numatyta, kad bendrovės rezidentės nuostolingoms bendrovėms nerezidentėms išmokėti dividendai yra apmokestinami prie šaltinio ir mokestis apskaičiuojamas remiantis bendrąja dividendų suma, o dividendai, išmokėti nuostolingai bendrovei rezidentei, apmokestinami pagal bendrąją apmokestinimo tvarką tik vėliau, jei pastaroji bendrovė tampa pelninga, ir mokestis apskaičiuojamas remiantis grynąja dividendų suma.

II. Teisinis pagrindas

A. Prancūzijos teisė

2. *Code général des impôts* (Bendrasis mokesčių kodeksas, toliau – CGI) 38 straipsnyje nustatyta:

„<…> apmokestinamasis pelnas yra grynasis pelnas, nustatomas atsižvelgiant į įmonių įvykdytų visų rūšių sandorių, įskaitant bet kurių turto dalių perleidimą, visumos rezultatą.“

3. CGI 39-1 straipsnyje taip pat nustatyta:

„Grynasis pelnas nustatomas atskaičius visas išlaidas <…>.“

1 Originalo kalba: prancūzų.

4. CGI 119bis straipsnio 2 dalyje numatyta, kad CGI 108–117bis straipsniuose nurodytos pajamos, įskaitant dividendus, apmokestinamos mokesčiu prie šaltinio, kurio tarifas nustatytas 187-1 straipsnyje, jeigu šias pajamas gauna asmenys, neturintys gyvenamosios vietos mokesčių tikslais arba registruotos buveinės Prancūzijoje.

5. Pagal CGI 187-1 straipsnio redakciją, galiojusią klostantis faktinėms bylos aplinkybėms, buvo numatytas 25 % mokesčio prie šaltinio tarifas.

6. 2011 m. rugsėjo 21 d. galiojusioje CGI 209-1 straipsnio redakcijoje patikslinta:

„<…> [T]uo atveju, jei finansiniais metais buvo patirtas nuostolis, šis nuostolis vertinamas kaip paskesnių finansinių metų išlaidos ir atskaitomas iš tais finansiniais metais gauto pelno. Jei šis pelnas yra nepakankamas tam, kad būtų atliktas visas atskaitymas, likusi nuostolio dalis perkeliama į paskesnius finansinius metus.“

7. Nuo 2011 m. rugsėjo 21 d. CGI 209-1 straipsnis suformuluotas taip:

„<…> [T]uo atveju, jei finansiniais metais buvo patirtas nuostolis, šis nuostolis vertinamas kaip paskesnių finansinių metų išlaidos ir atskaitomas iš tais finansiniais metais gauto pelno, neviršijant 1 000 000 [EUR] dydžio, padauginto iš 60 % sumos, atitinkančios minėtų finansinių metų apmokestinamąjį pelną, viršijantį šį pirmąjį dydį. Jei šis pelnas yra nepakankamas tam, kad būtų atliktas visas atskaitymas, likusi nuostolio dalis perkeliama į paskesnius finansinius metus tomis pačiomis sąlygomis. Tokiomis pačiomis sąlygomis perkeliama nuostolio dalis, kuri negali būti atskaityta pagal šios pastraipos pirmą sakinį.“

B. 1964 m. kovo 10 d. Prancūzijos ir Belgijos sutartis dėl apmokestinimo

8. 1964 m. kovo 10 d. Prancūzijos ir Belgijos sutarties dėl apmokestinimo, su vėlesniais pakeitimais (toliau – Prancūzijos ir Belgijos sutartis), 15 straipsnyje nustatyta:

„1. Dividendai, kurių šaltinis yra Susitariančiojoje Valstybėje ir kurie išmokėti kitos Susitariančiosios Valstybės rezidentui, apmokestinami toje kitoje valstybėje.

2. Nepažeidžiant šio straipsnio 3 dalies nuostatų, tokie dividendai taip pat gali būti apmokestinami toje Susitariančiojoje Valstybėje, kurios rezidentė yra dividendus mokanti bendrovė, ir pagal tos Valstybės įstatymus, tačiau taip nustatytas mokestis negali viršyti:

a) 10 % bendrosios dividendų sumos, jeigu gavėjas yra bendrovė, kuriai išimtinai priklauso ne mažiau kaip 10 % dividendus mokančios bendrovės kapitalo prasidėjus paskutiniesiems finansiniams metams, pasibaigusiems prieš dividendų išmokėjimą;

b) 15% bendrosios dividendų sumos visais kitais atvejais.

Ši dalis nesusijusi su bendrovės pelno, iš kurio mokami dividendai, apmokestinimu.

<…>“

III. Faktinės aplinkybės

9. Pagal Belgijos teisę įsteigtos bendrovės *Sofina SA*, *Rebelco SA* ir *Sidro SA*, Belgijos rezidentės, 2008–2011 m. gavo dividendus iš joms priklausančių akcijų Prancūzijos bendrovėse ir, būdamos smulkiosios pastarųjų bendrovių akcininkės, neturėjo teisės pasinaudoti patronuojančiosioms bendrovėms taikoma tvarka, numatyta CGI ir 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyvoje 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms [2] (toliau – Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyva).

10. Pagal CGI 119bis straipsnį, taikomą kartu su Prancūzijos ir Belgijos sutarties 15 straipsnio 2 dalimi, šie dividendai buvo apmokestinti mokesčiu prie šaltinio, taikant 15 % mokesčio tarifą.

11. Kadangi atitinkamos Belgijos bendrovės pabaigė 2008–2011 finansinius metus patirdamos nuostolį, jos pateikė Prancūzijos mokesčių administratoriui skundus ir paprašė grąžinti išskaičiuotas mokesčio sumas. Kadangi Prancūzijos kilmės dividendai, kuriuos gauna buveinę Prancūzijoje turinti nuostolinga bendrovė, faktiškai yra apmokestinami tik tuomet, kai šios bendrovės apmokestinamasis rezultatas vėl tampa teigiamas, atitinkamos Belgijos bendrovės nusprendė, kad joms taikomas vertinimas yra mažiau palankus, nei taikomas tokioms pat Prancūzijos bendrovėms.

12. Atmetus šiuos skundus, atitinkamos Belgijos bendrovės kreipėsi į kompetentingus teismus; šie tiek pirmojoje, tiek apeliacinėje instancijose netenkino jų prašymų grąžinti išskaičiuotas sumas.

13. Tuomet jos pateikė kasacinius skundus *Conseil d'État* (Valstybės Taryba, Prancūzija).

14. Šis teismas konstatavo, pirma, kad dėl apmokestinimo prie šaltinio taikymo tik nuostolingoms bendrovėms nerezidentėms, gaunančioms dividendus iš joms priklausančių akcijų Prancūzijos bendrovėse, šių bendrovių nerezidenčių padėtis apyvartinių lėšų atžvilgiu gali būti mažiau palanki nei nuostolingų bendrovių rezidenčių, gaunančių dividendus iš joms priklausančių akcijų Prancūzijos bendrovėse, padėtis. Tačiau minėtas teismas siekia sužinoti, ar ši aplinkybė pati savaime laikytina skirtingu vertinimu, būdingu SESV 63 straipsnyje numatytam apribojimui.

15. Remdamasi prielaida, kad nagrinėjami teisės aktai sudaro tokį apribojimą, *Conseil d'État* (Valstybės Taryba) kelia klausimą, antra, ar šis apribojimas gali būti pateisintas atsižvelgiant į šių nuostatų tikslą užtikrinti mokesčio išieškojimo veiksmingumą.

16. Trečia, *Conseil d'État* (Valstybės Taryba) pažymi, kad skirtinga dividendų apmokestinimo bazės apskaičiavimo tvarka atsižvelgiant į tai, ar šiuos dividendus gaunanti bendrovė yra rezidentė, ar nerezidentė, taip pat gali sudaryti apribojimą. Iš tiesų apskaičiuojant mokestį, mokėtiną už bendrovei rezidentei išmokėtus dividendus, su pačiu dividendų gavimu susijusios išlaidos yra atskaitomos, tačiau toks atskaitymas negalimas, jei dividendai buvo išmokėti bendrovei nerezidentei, nes CGI 119bis straipsnyje yra numatytas apmokestinimas prie šaltinio remiantis bendrąja dividendų suma.

17. Tokiomis aplinkybėmis *Conseil d'État* (Valstybės Taryba) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [SESV 63 ir 65 straipsniai] turi būti aiškinami taip, kad mažiau palanki padėtis apyvartinių lėšų atžvilgiu, kurią lemia mokesčio prie šaltinio taikymas nuostolingoms bendrovėms nerezidentėms išmokamiems dividendams, nors nuostolingų bendrovių rezidenčių dividendai, kuriuos jos gauna per finansinius metus, apmokestinami tik tais finansiniais metais, kai jos atitinkamais atvejais tampa pelningos, savaime yra skirtingas vertinimas, reiškiantis laisvo kapitalo judėjimo apribojimą?

2 OL L 345, 2011, p. 8.

2. Ar pirmajame klausime minėtas galimas kapitalo judėjimo laisvės apribojimas, atsižvelgiant į reikalavimus, kylančius iš [SESV 63 ir 65 straipsnių], galėtų būti laikomas pateisinamu būtinybe užtikrinti mokesčio išieškojimo veiksmingumą, jeigu bendrovės nerezidentės nėra kontroliuojamos Prancūzijos mokesčių administratoriaus, arba būtinybe išsaugoti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių?

3. Jeigu ginčijamo mokesčio prie šaltinio taikymas iš esmės galėtų būti pripažintas priimtinu, atsižvelgiant į kapitalo judėjimo laisvę, ar:

   – pagal šias nuostatas draudžiama mokesčiu prie šaltinio apmokestinti bendrovės rezidentės kitos valstybės narės nuostolingai bendrovei nerezidentei išmokamus dividendus, jeigu pastaroji bendrovė nutraukia savo veiklą ir netampa pelninga, jei šioje situacijoje esančios bendrovės rezidentės dividendų suma iš tikrųjų nėra apmokestinama?

   – šios nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad, esant apmokestinimo taisyklėms, pagal kurias dividendai vertinami skirtingai, atsižvelgiant į tai, ar jie išmokami rezidentams, ar nerezidentams, reikia palyginti kiekvieno iš jų dėl šių dividendų patiriamą faktinę mokesčių naštą, jeigu kapitalo judėjimo laisvės apribojimas, kurį lemia tai, kad pagal šias taisykles tik nerezidentams neleidžiama išskaičiuoti išlaidų, tiesiogiai susijusių su dividendų gavimu, galėtų būti laikomas pateisinamu rezidentams pagal bendrąsias teisės normas vėlesniais finansiniais metais taikomo tarifo ir mokesčio prie šaltinio, kuriuo apmokestinami nerezidentams išmokėti dividendai, tarifo skirtumu, jeigu šis skirtumas, atsižvelgiant į sumokėto mokesčio sumą, kompensuoja apmokestinamosios vertės skirtumą?“

IV. Procesas Teisingumo Teisme

18. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismui buvo pateiktas 2017 m. rugsėjo 28 d. *Sofina*, Prancūzijos, Belgijos, Nyderlandų, Švedijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės, taip pat Europos Komisija pateikė rašytines pastabas.

19. Per 2018 m. birželio 25 d. įvykusį posėdį *Sofina*, Prancūzijos, Vokietijos ir Švedijos vyriausybės bei Komisija pateikė žodinius paaiškinimus.

V. Analizė

A. Išankstinės pastabos

20. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas užduoda savo klausimus, remdamasis visų pirma laisvu kapitalo judėjimu ir SESV 63 ir 65 straipsniais, nes Belgijos bendrovės *Sofina*, *Rebelco* ir *Sidro* gavo dividendus kaip smulkiosios Prancūzijos bendrovių akcininkės, kurių turimos akcijos neleidžia daryti lemiamos įtakos įmonės veiklai. Tačiau toliau išdėstytas samprotavimas būtų visiškai toks pat ir tuomet, jei būtų kalbama apie įsisteigimo laisvę, nes visi atitinkamų dividendų mokėjimai vyko tik tarp valstybėse narėse įsisteigusių bendrovių.

21. Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo užduotų klausimų matyti, kad pagal Prancūzijos teisės aktus skirtingas dividendų mokestinis vertinimas atsižvelgiant į tai, ar juos išmoka bendrovės rezidentės kitoms bendrovėms rezidentėms, ar, atvirkščiai – bendrovėms nerezidentėms, taikomas dviem aspektais:

– nuostolingoms bendrovėms rezidentėms išmokėti dividendai apmokestinami tik tuomet, kai (ir jeigu) jos tampa arba vėl tampa pelningos, nors dividendai, kuriuos bendrovės rezidentės išmoka bendrovėms nerezidentėms, pagal Prancūzijos teisės aktus yra apmokestinami mokesčiu prie

šaltinio, net jei pastarosios bendrovės yra nuostolingos. Todėl pirmųjų apmokestinimas gali apskritai neįvykti, o apmokestinimo atveju, kad ir kaip būtų, apyvartinių lėšų atžvilgiu jos bus palankesnėje padėtyje, nes bendrovėms nerezidentėms išmokėti dividendai bet kuriuo atveju bus apmokestinti prie šaltinio anksčiau, nei bus apmokestinti bendrovėms rezidentėms išmokėti dividendai, nesvarbu, ar tai būtų tais pačiais finansiniais metais, ar ne. Dėl šio pirmojo skirtingo vertinimo aspekto yra pateikti pirmasis ir antrasis prejudiciniai klausimai, taip pat trečiojo prejudicinio klausimo pirma dalis,

– yra skirtinga dividendams taikomo mokesčio apskaičiavimo bazė, nes mokestis prie šaltinio, kuriuo apmokestinami bendrovėms nerezidentėms išmokėti dividendai, nustatomas bendrosios dividendų sumos pagrindu, o bendrovėms rezidentėms išmokėti dividendai apmokestinami remiantis jų grynąja suma, atskaičius su dividendų gavimu susijusias išlaidas; šis atskaitymas netaikomas bendrovėms nerezidentėms išmokėtų dividendų atveju. Toks skirtingo vertinimo aspektas sudaro trečiojo prejudicinio klausimo antros dalies dalyką.

22. Taigi iš pradžių išnagrinėsiu pirmąjį ir antrąjį prejudicinius klausimus kartu su trečiojo prejudicinio klausimo pirma dalimi, paskui – likusią pastarojo klausimo dalį.

B. Dėl pirmojo ir antrojo prejudicinių klausimų ir trečiojo prejudicinio klausimo pirmos dalies

1. Teisingumo Teismo jurisprudencija, susijusi su vadinamųjų „į užsienį mokamų“ dividendų apmokestinimu

23. Teisingumo Teismo jurisprudencijoje yra daug sprendimų, kuriuose nagrinėti klausimai, susiję su skirtingu dividendų apmokestinimu atsižvelgiant į tai, ar dividendus paskirstanti bendrovė (pavyzdžiui, patronuojamoji bendrovė) juos išmoka akcininkui rezidentui (pavyzdžiui, savo patronuojančiajai bendrovei), ar, atvirkščiai – akcininkui nerezidentui. Pastaruoju atveju kalbama apie „į užsienį mokamus dividendus“ (*outgoing dividends*).

24. Teisingumo Teismo teigimu, „valstybės narės atliekamas nepalankus [mokesčių mokėtojams] nerezidentams išmokamų dividendų vertinimas, palyginti su [mokesčių mokėtojams] rezidentams išmokamų dividendų vertinimu, gali atgrasyti kitoje valstybėje narėje nei ši pirmoji valstybės narė įsteigtas bendroves investuoti šioje pirmojoje valstybėje narėje, todėl jis laikomas pagal SESV 63 straipsnį iš principo draudžiamu laisvo kapitalo judėjimo apribojimu“ [3].

25. Tuomet, kai valstybė narė vienašališkai arba pagal susitarimą pajamų mokesčiu apmokestina ne tik akcininkų rezidentų, bet ir akcininkų nerezidentų iš bendrovės rezidentės gaunamus dividendus, šių akcininkų nerezidentų padėtis tampa panaši į akcininkų rezidentų padėtį [4].

26. Jeigu atitinkama akcininkų padėtis yra panaši, nacionalinės teisės aktai „yra su [SESV] nesuderinama diskriminacinė priemonė, [kai] jie numato didesnę mokestinę prievolę už dividendus, kuriuos dukterinės bendrovės rezidentės išmoka <…> patronuojančioms bendrovėms [nerezidentėms], nei už <…> patronuojančioms bendrovėms [rezidentėms] mokamus tokius pačius dividendus“ [5].

3 2016 m. birželio 2 d. Sprendimas *Pensioenfonds Metaal en Techniek* (C-252/14, EU:C:2016:402, 28 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

4 Žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimą *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773, 68 punktas), 2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimą *Denkavit Internationaal ir Denkavit France* (C-170/05, EU:C:2006:783, 35 punktas), 2007 m. lapkričio 8 d. Sprendimą *Amurta* (C-379/05, EU:C:2007:655, 38 punktas), 2008 m. gegužės 20 d. Sprendimą *Orange European Smallcap Fund* (C-194/06, EU:C:2008:289, 78 ir 79 punktai) ir 2012 m. gegužės 10 d. Sprendimą *Santander Asset Management SGIIC ir kt.* (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 44 punktas).

5 2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimas *Denkavit Internationaal ir Denkavit France* (C-170/05, EU:C:2006:783, 39 punktas).

27. Tas pats *a fortiori* pasakytina, jeigu valstybės narės teritorijoje liekantys dividendai yra apmokestinami vėliau, nei į užsienį mokami dividendai, arba visiškai atleidžiami nuo mokesčio, o į užsienį mokami dividendai apmokestinami [6].

28. Labai dažnai dividendus paskirstančios bendrovės buveinės valstybė narė į užsienį mokamus dividendus apmokestina prie šaltinio. Tačiau šis apmokestinimas prie šaltinio, taikomas tik akcininkams nerezidentams dėl išmokėtų dividendų, savaime nėra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, nes šiuo atveju kalbama tik apie tam tikrą mokesčio surinkimo tvarką [7]. Svarbus yra bendro mokestinio vertinimo, taikomo dviejų rūšių dividendams, skirtumas.

29. Keliose bylose Teisingumo Teismas yra pripažinęs laisvo kapitalo judėjimo apribojimo buvimą tuomet, kai dividendus paskirstančios bendrovės buveinės valstybė narė taikydavo apmokestinimą prie šaltinio tiek į užsienį mokamiems, tiek jos teritorijoje liekantiems dividendams. Pavyzdžiui, taip buvo nuspręsta byloje, kurioje priimtas 2011 m. spalio 20 d. Sprendimas *Komisija / Vokietija* (C-284/09, EU:C:2011:670) ir kurioje nagrinėtas apmokestinimas prie šaltinio buvo taikomas visiems Vokietijoje įsisteigusios bendrovės skirstomiems dividendams, bet tik bendrovės rezidentės galėjo pasinaudoti mokesčio kreditu, kuris savo ruožtu buvo grąžinamas, jei galutinis pajamų mokestis buvo mažesnis už šį mokesčio kreditą, o bendrovių nerezidenčių atveju prie šaltinio išskaičiuotas mokestis buvo galutinis.

30. Taip pat buvo nuspręsta byloje, kurioje priimta 2012 m. liepos 12 d. Nutartis *Tate & Lyle Investments* (C-384/11, nepaskelbta Rink., EU:C:2012:463) ir kurioje nagrinėtas atvejis, kai dividendus gaunantis rezidentas mokėjo atskaitomą ir grąžintiną mokestį prie šaltinio, o nerezidento atveju mokestis prie šaltinio buvo galutinis.

31. Taip buvo nuspręsta ir byloje, kurioje priimtas 2015 m. rugsėjo 17 d. Sprendimas *Miljoen ir kt.* (C-10/14, C-14/14 ir C-17/14, EU:C:2015:608) ir kurioje nagrinėtas atvejis, kai mokesčių mokėtojams rezidentams buvo grąžinamas prie šaltinio išskaičiuotas mokestis, o mokesčių mokėtojų nerezidentų apmokestinimas prie šaltinio buvo galutinis.

32. Kitaip tariant, kaip Teisingumo Teismas nusprendė 2012 m. gegužės 10 d. Sprendime *Santander Asset Management SGIIC ir kt.* (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286), „SESV 63 ir 65 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiamos valstybės narės teisės nuostatos, kuriose numatytas nacionalinės kilmės dividendų apmokestinimas mokesčiu prie šaltinio, kuomet juos gauna kitoje valstybėje reziduojantys [mokesčių mokėtojai], *tačiau tokie dividendai neapmokestinami, kai juos gauna pirmojoje valstybėje reziduojantys [mokesčių mokėtojai]*“ [8].

2. Šios jurisprudencijos taikymas pagrindinei bylai

a) Dėl laisvo kapitalo judėjimo apribojimo buvimo

33. Pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamas Prancūzijos teisės nuostatas nuostolingoms bendrovėms nerezidentėms išmokėti dividendai apmokestinami prie šaltinio, o bendrovėms rezidentėms išmokėti dividendai apmokestinami tik tam tikrais atvejais ir, kad ir kaip būtų, – vėliau, t. y. taikant pelno mokestį tais finansiniais metais, kai šios bendrovės tampa pelningos.

6 Žr. 2007 m. lapkričio 8 d. Sprendimą *Amurta* (C-379/05, EU:C:2007:655, 61 punktas) ir 2009 m. birželio 18 d. Sprendimą *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (C-303/07, EU:C:2009:377, 76 punktas).

7 Žr. 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimą *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762, 38–50 punktai) ir 2012 m. gegužės 10 d. Sprendimą *Santander Asset Management SGIIC ir kt.* (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 43 punktas).

8 Cituojamo sprendimo 55 punktas, išskirta mano.

34. Nors formaliai nėra numatyta, kad nuostolingoms bendrovėms rezidentėms išmokėti dividendai neapmokestinami, joms išmokėti dividendai bus apmokestinti tik tam tikromis aplinkybėmis, ir bet kuriuo atveju šis apmokestinimas įvyks vėliau arba apskritai neįvyks, nes šiuos dividendus gavusi bendrovė rezidentė gali taip ir netapti pelninga ir net nutraukti savo veiklą [9].

35. Taigi nagrinėjamu atveju nuostolingoms bendrovėms nerezidentėms išmokėtų dividendų apmokestinimas yra akivaizdžiai mažiau palankus, nes bendrovėms rezidentėms išmokėti dividendai apskritai gali būti neapmokestinti, o jei vis dėlto apmokestinami, tai įvyksta tik vėliau, todėl apyvartinių lėšų atžvilgiu nuostolingos bendrovės nerezidentės yra mažiau palankioje padėtyje – šią prielaidą aiškiai nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, užduodamas savo pirmąjį klausimą.

36. Galiausiai šiuo klausimu manau, kad tokia valstybės narės teisės nuostatomis įtvirtinta tvarka, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, – tai laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, kuris iš principo draudžiamas pagal SESV 63 straipsnį.

b) Dėl situacijų panašumo ir privalomojo bendrojo intereso pagrindo, galinčio pateisinti laisvo kapitalo judėjimo apribojimą, buvimo

37. SESV 65 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta, kad SESV 63 straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybių narių teisės taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčių mokėtojai dėl jų skirtingos padėties gyvenamosios vietos arba kapitalo investavimo vietos.

38. Kaip nurodžiau šios išvados 26 punkte, Teisingumo Teismo jurisprudencija yra aiški: kai valstybė narė apmokestina ne tik akcininkų rezidentų, bet ir akcininkų nerezidentų iš bendrovės rezidentės gaunamus dividendus, šių akcininkų nerezidentų padėtis tampa panaši į akcininkų rezidentų padėtį.

39. [Taigi] pagrindinėje byloje nagrinėjamomis Prancūzijos teisės nuostatomis įtvirtintas skirtingas vertinimas „negali būti pateisinamas atitinkamos situacijos skirtumu“ [10].

c) Dėl pateisinimo

40. Teisingumo Teisme Prancūzijos vyriausybė nurodė du pateisinimo pagrindus, t. y. būtinybę išsaugoti darnų apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių ir būtinybę užtikrinti mokesčio išieškojimo veiksmingumą.

41. Nors būtinybei išsaugoti darnų apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių gali būti pritarta, ypač kai nagrinėjama tvarka siekiama užkirsti kelią veiksmams, kurie gali pakenkti valstybės narės teisei įgyvendinti kompetenciją mokesčių srityje dėl jos teritorijoje vykdomos veiklos [11], visų pirma konstatuoju, jog pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamas Prancūzijos teisės nuostatas į užsienį mokamų dividendų apmokestinimas yra mažiau palankus, palyginti su rezidentams išmokėtais dividendais (bent jau dėl mažiau palankios padėties apyvartinių lėšų atžvilgiu), ir reikia pabrėžti, kad

9 Tiesa, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad net jei patronuojančiosios bendrovės gauti dividendai neapmokestinami tais finansiniais metais, kuriais jie išmokėti, „dėl šio patronuojančios[ios] bendrovės nuostolių sumažinimo [gautų dividendų suma] šios bendrovės gauti dividendai gali būti netiesiogiai apmokestinti vėlesniais mokestiniais metais, jei ji gaus pelno“ (žr. 2009 m. vasario 12 d. Sprendimo *Cobelfret*, C-138/07, EU:C:2009:82, 40 punktą). Tačiau pripažindamas apmokestinimo galimybę paskesniais finansiniais metais Teisingumo Teismas nagrinėjo visiškai kitokį klausimą, t. y. susijusį su dvigubo ekonominio apmokestinimo galimybe tuo atveju, kai bendrovės nerezidentės paskirstyti ir bendrovės rezidentės gauti dividendai jau buvo apmokestinti jų paskirstymo metu (žr. 2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen*, C-436/08 ir C-437/08, EU:C:2011:61, 158 punktą). Tokia galimybė buvo pripažinta prieštaraujančia Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvai.

10 2012 m. gegužės 10 d. Sprendimas *Santander Asset Management SGIIC ir kt.* (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 44 punktas).

11 Žr. 2012 m. gegužės 10 d. Sprendimą *Santander Asset Management SGIIC ir kt.* (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 47 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

Prancūzijos vyriausybė nepaaiškina, kodėl toks apmokestinimas yra būtinas siekiant užtikrinti darnų apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių, kai šis tikslas gali būti pasiektas nediskriminacinėmis priemonėmis, pavyzdžiui, apmokestinant prie šaltinio tiek rezidentams, tiek nerezidentams išmokėtus dividendus.

42. Be to, kadangi pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamas Prancūzijos teisės nuostatas gali būti neapmokestinti bendrovėms rezidentėms išmokėti dividendai, primintina, kad jei valstybė narė nusprendė neapmokestinti nacionalinės kilmės dividendus gaunančių rezidentų, ji negali remtis būtinybe išsaugoti darnų apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių, siekdama pateisinti tokias pajamas gaunančių nerezidentų apmokestinimą [12].

43. Galiausiai pažymėtina, kad Prancūzijos Respublika faktiškai įgyvendino savo kompetenciją apmokestinti dividendus, išmokėtus bendrovėms nerezidentėms, be to, šios bendrovės neturėjo galimybės pasirinkti kitos nacionalinės apmokestinimo sistemos, pagal kurią joms būtų taikoma palankesnė tų pačių dividendų apmokestinimo tvarka.

44. Pagrindinėje byloje nagrinėjamų Prancūzijos teisės nuostatų negalima pateisinti ir būtinybe užtikrinti mokesčio išieškojimo veiksmingumą, nes šis pateisinimo pagrindas negali pagrįsti apmokestinimo, taikomo iš esmės tik nerezidentams [13].

45. Dėl šių priežasčių siūlau Teisingumo Teismui į pirmąjį ir antrąjį prejudicinius klausimus, taip pat į trečiojo prejudicinio klausimo pirmą dalį atsakyti, jog SESV 63 ir 65 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiamos valstybės narės teisės nuostatos, pagal kurias nuostolingai bendrovei nerezidentei išmokėti dividendai yra apmokestinami prie šaltinio, nors tokių pat bendrovių rezidenčių gauta nacionalinės kilmės dividendų suma neapmokestinama tol, kol šios bendrovės lieka nuostolingos.

C. Dėl trečiojo prejudicinio klausimo antros dalies

46. Trečiojo prejudicinio klausimo antra dalimi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, ar, atsižvelgiant į rezidentams išmokėtų dividendų faktinį apmokestinimą ir į nerezidentams išmokėtų dividendų apmokestinimą, laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, kylantis iš nacionalinės teisės nuostatų, pagal kurias tik nerezidentams neleidžiama atskaityti su dividendų gavimu tiesiogiai susijusių išlaidų, gali būti pateisintas rezidentams paskesniais finansiniais metais pagal bendrąją apmokestinimo tvarką taikomo mokesčio (33,33 %) [14] ir mokesčio prie šaltinio (15 %), kuriuo apmokestinami nerezidentams išmokėti dividendai, tarifo skirtumu, kai šis skirtumas, atsižvelgiant į sumokėto mokesčio sumą, kompensuoja apmokestinimo bazės skirtumą.

1. Dėl priimtinumo

47. Nacionalinių teismų pateiktiems prejudiciniams klausimams taikoma reikšmingumo prezumpcija gali būti atmesta tik išimtiniais atvejais, jeigu akivaizdu, jog prašymas išaiškinti klausimuose nurodytas Sąjungos teisės nuostatas visiškai nesusijęs su pagrindinės bylos faktais ar dalyku, kai problema hipotetinė arba Teisingumo Teismui nežinomos faktinės ir teisinės aplinkybės, kurių reikia norint naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus [15].

12 Žr. 2012 m. gegužės 10 d. Sprendimą *Santander Asset Management SGIIC ir kt.* (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 48 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

13 Pagal analogiją žr. 2012 m. gegužės 10 d. Sprendimą *Santander Asset Management SGIIC ir kt.* (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 49 punktas).

14 Primenu, kad apmokestinimo gali apskritai nebūti.

15 Žr. 2013 m. vasario 26 d. Sprendimą *Melloni* (C-399/11, EU:C:2013:107, 29 punktas ir nurodyta jurisprudencija) ir 2015 m. birželio 16 d. Sprendimą *Gauweiler ir kt.* (C-62/14, EU:C:2015:400, 25 punktas).

48. Jungtinės Karalystės vyriausybės teigimu, šis klausimas yra hipotetinis, nes pagrindinėje byloje atitinkamos Belgijos bendrovės nenurodė jokių su dividendų gavimu tiesiogiai susijusių išlaidų, kurių joms buvo neleista atskaityti apskaičiuojant mokesčio prie šaltinio sumą. Taigi, trečiojo klausimo antra dalis neturi reikšmės prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamos bylos sprendimui.

49. Per posėdį *Sofina* nurodė, kad ji pati, *Rebelco* ir *Sidro* iš tikrųjų prašė iš dividendų apmokestinimo bazės atskaityti visas išlaidas, susijusias su jų vykdoma portfelio valdymo veikla, t. y. atskaityti visas išlaidas, reikalingas įgyjant, išsaugant ir valdant jų akcijas Prancūzijos bendrovėse, taip pat visas išlaidas, neišvengiamai kylančias dėl šių akcijų turėjimo.

50. Kadangi buvo prašoma atskaityti išlaidas, manau, kad trečiojo prejudicinio klausimo antra dalis nėra nereikšminga.

51. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar išlaidos, kurias buvo prašoma atskaityti, – tai išlaidos, kurias gali atskaityti nacionalinės kilmės dividendus gaunančios bendrovės rezidentės [16] ir ar jos *tiesiogiai susijusios* su pačiu pagrindinėje byloje nagrinėjamų pajamų gavimu [17].

2. Dėl esmės

a) Dėl laisvo kapitalo judėjimo apribojimo buvimo

52. Kaip pažymi Komisija, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pagrįstai remiasi prielaida, jog atsisakymas leisti atskaityti išlaidas, tiesiogiai susijusias su į užsienį mokamais dividendais, nors bendrovėms rezidentėms išmokėtų dividendų atveju toks atskaitymas leidžiamas, yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas [18]. Iš tiesų toks skirtingas vertinimas gali atgrasyti kitose valstybėse narėse įsisteigusias bendroves nuo investavimo į Prancūzijos bendroves.

b) Dėl pateisinimo

1) Dėl situacijų panašumo

53. Svarbu pažymėti, jog „Teisingumo Teismas dėl veiklos išlaidų, tiesiogiai susijusių su veikla, iš kurios gautos valstybėje narėje apmokestinamos pajamos, jau yra nusprendęs, kad tos valstybės narės rezidentų ir nerezidentų padėtis yra panaši“ [19].

54. Šiuo klausimu jis nusprendė, kad jei pagal rezidentams taikomą apmokestinimo tvarką galima atskaityti išlaidas, tiesiogiai susijusias su dividendų gavimu, „taip pat turėtų būti leidžiama atsižvelgti į tokias išlaidas <…> nerezidentų atveju“ [20].

16 Žr. 2011 m. kovo 31 d. Sprendimą *Schröder* (C-450/09, EU:C:2011:198, 40 punktas), 2015 m. rugsėjo 17 d. Sprendimą *Miljoen ir kt.* (C-10/14, C-14/14 ir C-17/14, EU:C:2015:608, 57 punktas) ir 2016 m. liepos 13 d. Sprendimą *Brisal ir KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, 44 ir 45 punktai).

17 Žr. 2012 m. lapkričio 22 d. Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-600/10, nepaskelbtas Rink., EU:C:2012:737, 20 punktas), 2015 m. rugsėjo 17 d. Sprendimą *Miljoen ir kt.* (C-10/14, C-14/14 ir C-17/14, EU:C:2015:608, 58 ir 59 punktai) ir 2016 m. liepos 13 d. Sprendimą *Brisal ir KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, 46 punktas).

18 Žr. 2011 m. kovo 31 d. Sprendimą *Schröder* (C-450/09, EU:C:2011:198, 40 punktas) ir 2015 m. rugsėjo 17 d. Sprendimą *Miljoen ir kt.* (C-10/14, C-14/14 ir C-17/14, EU:C:2015:608, 57 punktas).

19 2016 m. birželio 2 d. Sprendimas *Pensioenfonds Metaal en Techniek* (C-252/14, EU:C:2016:402, 64 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

20 2016 m. birželio 2 d. Sprendimas *Pensioenfonds Metaal en Techniek* (C-252/14, EU:C:2016:402, 65 punktas). Taip pat žr. 2003 m. birželio 12 d. Sprendimą *Gerritse* (C-234/01, EU:C:2003:340, 27 ir 28 punktai), 2007 m. vasario 15 d. Sprendimą *Centro Equestre da Lezíria Grande* (C-345/04, EU:C:2007:96, 23 punktas), 2012 m. lapkričio 8 d. Sprendimą *Komisija / Suomija* (C-342/10, EU:C:2012:688, 37 punktas (šis sprendimas skirtas dividendams)) ir 2016 m. liepos 13 d. Sprendimą *Brisal ir KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, 45 punktas).

55. Šiomis aplinkybėmis toks laisvas kapitalo judėjimo apribojimas „negali būti pateisinamas aplinkybe, kad [nerezidentams] taikomas mažesnis mokesčio tarifas nei [rezidentams]“ [21]. Taigi, nėra prasmės lyginti rezidentams išmokėtų dividendų faktinio apmokestinimo ir nerezidentams išmokėtų dividendų apmokestinimo, nes net jei nerezidentams taikomas mokesčio tarifas yra mažesnis, nei nustatytasis rezidentams, yra neaiški išlaidų, kurias gali atskaityti rezidentai, suma ir nėra jokių nuorodų į tai, kad ji bus lygi rezidentų ir nerezidentų apmokestinimo skirtumui.

2) Dėl privalomųjų bendrojo intereso pagrindų

56. Prancūzijos vyriausybė teigia, kad bendrovei nerezidentei išmokėtų dividendų bendrosios sumos apmokestinimas, nesant galimybės atskaityti išlaidų, tiesiogiai susijusių su dividendų gavimu, priešingai nei bendrovei rezidentei išmokėtų dividendų, kurie apmokestinami remiantis jų grynąja suma, atveju, gali būti pateisintas būtinybe užtikrinti mokesčio išieškojimo veiksmingumą [22].

57. Visų pirma pažymėtina, jog nors Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad toks tikslas yra privalomasis bendrojo intereso pagrindas, kuriuo galima pateisinti laisvės teikti paslaugas apribojimą, įtvirtintą valstybės narės mokesčių teisės nuostatose [23], taip pat reikia, kad šio apribojimo taikymas būtų tinkamas užtikrinti siekiamo tikslo įgyvendinimą ir neviršytų to, kas būtina jam pasiekti [24]. Akivaizdu, kad šie principai taikytini ir šioje byloje, susijusioje su laisvu kapitalo judėjimu.

58. Nagrinėjamu atveju Prancūzijos vyriausybė, pasiremdama 2015 m. lapkričio 19 d. Sprendimo *Hirvonen* (C-632/13, EU:C:2015:765) 46 ir 47 punktais, teigia, kad atsisakymas atskaityti išlaidas turi būti laikomas apmokestinimo prie šaltinio tvarkos neatsiejamu elementu, nes juo siekiama ir supaprastinti valstybės narės, iš kurios gaunamos pajamos, mokesčių administratoriaus užduotį, ir sudaryti palankesnes sąlygas mokesčių mokėtojui nerezidentui. Prancūzijos vyriausybė pažymi, kad tokiu atveju mokesčių administratorius nebeturi užduoties rinkti mokestį iš nerezidento, o šis neturi pareigos bendradarbiauti, t. y. jam nereikia susipažinti su Prancūzijos mokesčių sistema, kad galėtų pateikti Prancūzijoje gautų pajamų mokesčių deklaraciją Prancūzijos mokesčių administratoriui. Galiausiai, Prancūzijos vyriausybės teigimu, su dividendų gavimu susijusių išlaidų atskaitymas prieštarautų tikslui supaprastinti apmokestinimą, kurio siekiama apmokestinimo prie šaltinio tvarka, nes mokestis prie šaltinio išskaičiuojamas iš dividendus paskirstančios bendrovės, kuriai negali būti žinomos nerezidento patirtos ir su dividendų gavimu susijusios išlaidos.

59. Mano nuomone, šiems argumentams negali būti pritarta.

60. Pirma, net nepaisant to, kad 2015 m. lapkričio 19 d. Sprendimu *Hirvonen* (C-632/13, EU:C:2015:765) buvo nukrypta nuo 2010 m. kovo 18 d. Sprendimo *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148) ir 2013 m. vasario 28 d. Sprendimo *Beker ir Beker* (C-168/11, EU:C:2013:117), kuriuose atsisakyta pripažinti, jog diskriminacinį vertinimą pateisina ta aplinkybė, kad pagal nacionalinės teisės nuostatas mokesčių mokėtojams nerezidentams buvo leidžiama pasirinkti alternatyvią ir su Sąjungos teise suderinamą apmokestinimo sistemą, tame sprendime nagrinėta byla buvo susijusi su visiškai kitokia situacija, nei nagrinėjamoji šioje byloje [25].

21 Žr. 2016 m. liepos 13 d. Sprendimą *Brisal ir KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, 33 punktas).

22 Šis pateisinimas panašus į pateisinimą, susijusį su būtinybe užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą, – tai privalomasis bendrojo intereso pagrindas, kurį Teisingumo Teismas dažnai nagrinėja bylose dėl laisvo kapitalo judėjimo apribojimo. Kapitalo judėjimo tarp valstybių narių atveju šis pateisinimas visada buvo atmetamas, nes buvo taikoma 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (OL L 336, 1977, p. 15; 2014 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 63) (šiuo klausimu žr. 2014 m. sausio 23 d. Sprendimo *Komisija / Belgija*, C-296/12, EU:C:2014:24, 42–45 punktus ir 2013 m. birželio 6 d. Sprendimo *Komisija / Belgija* C-383/10, EU:C:2013:364, 50–60 punktus). Šiuo metu tas pats pasakytina apie 2011 m. vasario 15 d. Tarybos direktyvą 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinančią Direktyvą 77/799/EEB (OL L 64, 2011, p. 1; klaidų ištaisymas OL L 162, 2013, p. 15).

23 Be kita ko, žr. 2006 m. spalio 3 d. Sprendimą *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (C-290/04, EU:C:2006:630, 35 ir 36 punktai) ir 2016 m. liepos 13 d. Sprendimą *Brisal ir KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, 39 punktas).

24 Žr. 2012 m. spalio 18 d. Sprendimą *X* (C-498/10, EU:C:2012:635, 36 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

25 Žr. 2015 m. lapkričio 19 d. Sprendimą *Hirvonen* (C-632/13, EU:C:2015:765, 37–40 punktai).

61. Byloje, kurioje priimtas 2015 m. lapkričio 19 d. Sprendimas *Hirvonen* (C-632/13, EU:C:2015:765), buvo nagrinėjamas Švedijos įstatymas, skirtas panaikinti apmokestinamiesiems asmenims nerezidentams taikytą apribojimą, konstatuotą 2004 m. liepos 1 d. Sprendime *Wallentin* (C-169/03, EU:C:2004:403), ir leisti jiems pasirinkti apmokestinimą pagal rezidentams taikomą įprastą tvarką arba pagal nerezidentams skirtą apmokestinimo prie šaltinio tvarką.

62. Nusprendęs, kad pastaroji sistema, vertinant visumą, galiausiai yra palankesnė nerezidentams [26], Teisingumo Teismas padarė išvadą, jog „atsisakymas apmokestinant pajamas leisti mokesčių mokėtojams nerezidentams, kurie didžiąją dalį pajamų gauna iš pajamų šaltinio valstybės ir kurie pasirinko apmokestinimo prie šaltinio tvarką, pasinaudoti tokiais pat asmeniniais atskaitymais, kokie leidžiami mokesčių mokėtojams rezidentams pagal įprastą apmokestinimo tvarką, jei mokesčių mokėtojams nerezidentams neužkraunama mokes[čių] našta, kuri, visapusiškai vertinant, yra didesnė nei mokesčių mokėtojams rezidentams ir jiems prilyginamiems asmenims, kurių padėtis yra panaši, tenkanti našta, nėra SESV 21 straipsniui prieštaraujanti diskriminacija“ [27].

63. Mano nuomone, turi būti patvirtinta jurisprudencija, suformuota 2010 m. kovo 18 d. Sprendime *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148) ir 2013 m. vasario 28 d. Sprendime *Beker ir Beker* (C-168/11, EU:C:2013:117). Be to, Teisingumo Teismo samprotavimas 2015 m. lapkričio 19 d. Sprendime *Hirvonen* (C-632/13, EU:C:2015:765) man atrodo ginčytinas tiek, kiek diskriminacinio vertinimo buvimas ar nebuvimas nesiejamas su bendrosiomis pasekmėmis mokesčių mokėtojui, ir todėl, kad „skirtingas šių dviejų mokesčių mokėtojų grupių vertinimas gali būti kvalifikuojamas kaip diskriminacija SESV prasme, jeigu nėra jokių objektyvių situacijos skirtumų, kurie pateisintų skirtingą šių dviejų mokesčių mokėtojų grupių vertinimą tuo klausimu“ [28].

64. Taigi darau prielaidą, kad Teisingumo Teismo pozicija 2015 m. lapkričio 19 d. Sprendime *Hirvonen* (C-632/13, EU:C:2015:765) greičiausiai paaiškinama siekiu, kad apmokestinamasis asmuo nerezidentas negalėtų pasinaudoti „cherry picking“, t. y. prašyti taikyti jam palankiausius dviejų skirtingų apmokestinimo sistemų elementus. Taigi, nors Teisingumo Teismas pasirėmė aplinkybe, kad nerezidentams taikoma apmokestinimo tvarka apskritai buvo palankesnė, nei bendra rezidentams taikoma tvarka, tai buvo padaryta dėl to, kad pagal Švedijos teisę mokesčių mokėtojui nerezidentui buvo leidžiama pasirinkti visos apimties rezidentams taikomą apmokestinimo tvarką [29].

65. Vis dėlto pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamas Prancūzijos teisės nuostatas nerezidentams nesuteikta jokios pasirinkimo galimybės. Taigi, prašydami atskaityti tiesiogiai su dividendų gavimu susijusias išlaidas, kaip tai leidžiama daryti rezidentams, nerezidentai siekia ne pasinaudoti „cherry-picking“, o priešingai, vienodo vertinimo.

66. Antra, nors tiesiogiai su dividendų gavimu susijusių išlaidų atskaitymas nerezidentų atveju reiškia administracinę naštą Prancūzijos mokesčių administratoriui, tai *mutatis mutandis* galioja ir rezidentų atveju [30].

67. Trečia, kaip Teisingumo Teismas priminė 2016 m. liepos 13 d. Sprendimo *Brisal ir KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549) 43 punkte, dividendus gaunantis mokesčių mokėtojas nerezidentas „turi nuspręsti, ar, jo nuomone, verta investuoti išteklius į dokumentų, skirtų veiklos išlaidų, kurias jis prašo atskaityti, tikrumui ir faktinei sumai, rengimui ir vertimui patvirtinti“.

26 Žr. 2015 m. lapkričio 19 d. Sprendimą *Hirvonen* (C-632/13, EU:C:2015:765, 43 punktas).

27 2015 m. lapkričio 19 d. Sprendimas *Hirvonen* (C-632/13, EU:C:2015:765, 49 punktas).

28 Žr. 2010 m. kovo 18 d. Sprendimą *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148, 44 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

29 Šiuo klausimu žr. mano išvados byloje *Hünnebeck* (C-479/14, EU:C:2016:100) 40–43 punktus.

30 Šiuo klausimu žr. 2016 m. liepos 13 d. Sprendimą *Brisal ir KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, 41 punktas).

68. Galiausiai, ketvirta, net jei pripažįstu, jog nebūtų labai veiksminga reikalauti, kad dividendus paskirstanti bendrovė atskaitytų mokesčių mokėtojo nerezidento išlaidas, tiesiogiai susijusias su dividendų gavimu, Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad teisė į atskaitą taip pat gali būti įgyvendinta grąžinant prie šaltinio išskaičiuoto mokesčio dalį [31].

69. Dėl šių priežasčių siūlau Teisingumo Teismui į trečiojo prejudicinio klausimo antrą dalį atsakyti taip, kad laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, kylantis iš nacionalinės teisės nuostatų, kaip antai nagrinėjamų šioje byloje, pagal kurias tik nerezidentams neleidžiama atskaityti su dividendų gavimu tiesiogiai susijusių išlaidų, negali būti pateisintas nei rezidentams paskesniais finansiniais metais pagal bendrąją apmokestinimo tvarką taikomo mokesčio ir mokesčio prie šaltinio, kuriuo apmokestinami nerezidentams išmokėti dividendai, tarifo skirtumu, nei būtinybe užtikrinti mokesčio išieškojimo veiksmingumą.

VI. Išvada

70. Atsižvelgdamas į išdėstytus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Conseil d'État* (Valstybės Taryba, Prancūzija) pateiktus prejudicinius klausimus:

1. SESV 63 ir 65 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiamos valstybės narės teisės nuostatos, pagal kurias nuostolingai bendrovei nerezidentei išmokėti dividendai yra apmokestinami prie šaltinio, nors tokių pat bendrovių rezidenčių gauta nacionalinės kilmės dividendų suma neapmokestinama tol, kol šios bendrovės lieka nuostolingos.

2. Laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, kylantis iš nacionalinės teisės nuostatų, pagal kurias tik nerezidentams neleidžiama atskaityti su dividendų gavimu tiesiogiai susijusių išlaidų, negali būti pateisintas nei rezidentams paskesniais finansiniais metais pagal bendrąją apmokestinimo tvarką taikomo mokesčio ir mokesčio prie šaltinio, kuriuo apmokestinami nerezidentams išmokėti dividendai, tarifo skirtumu, nei būtinybe užtikrinti mokesčio išieškojimo veiksmingumą.

31 Žr. 2016 m. liepos 13 d. Sprendimą *Brisal ir KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, 42 punktas).