



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. lapkričio 22 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Laisvas kapitalo judėjimas – Bendrovėms nerezidentėms išmokėtų nacionalinės kilmės dividendų bendrosios sumos apmokestinimas prie šaltinio – Bendrovei rezidentei išmokėtų dividendų apmokestinimo atidėjimas, jei finansiniai metai buvo nuostolingi – Skirtingas požiūris – Pateisinimas – Panašumas – Subalansuotas apmokestinimo kompetencijos pasidalijimas tarp valstybių narių – Veiksmingas mokesčio išieškojimas – Proporcingumas – Diskriminacija“

Byloje C-575/17

dėl *Conseil d'État* (Valstybės Taryba, Prancūzija) 2017 m. rugsėjo 20 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2017 m. rugsėjo 28 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Sofina SA,

Rebelco SA,

Sidro SA

prieš

Ministre de l'Action et des Comptes publics

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro penktosios kolegijos pirmininko pareigas einantis Teisingumo Teismo pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai F. Biltgen ir E. Levits (pranešėjas),

generalinis advokatas M. Wathelet,

posėdžio sekretorius R. Schiano, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2018 m. birželio 25 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Sofina SA*, atstovaujamos advokato C. Valentin,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos D. Colas, A. Alidière ir E. de Moustier,
- Belgijos vyriausybės, atstovaujamos P. Cottin ir J.-C. Halleux,

* Proceso kalba: prancūzų.

- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir R. Kanitz,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos M. K. Bulterman, M. H. S. Gijzen, J. Langer ir J. M. Hoogveld,
- Švedijos vyriausybės, atstovaujamos A. Falk, H. Shev, C. Meyer-Seitz, L. Zettergren ir A. Alriksson,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos Z. Lavery, padedamos baristerio J. Rivett,
- Europos Komisijos, atstovaujamos N. Gossement ir W. Roels,

susipažinęs su 2018 m. rugpjūčio 7 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 63 ir 65 straipsnių išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant pagal Belgijos teisę įsteigtų bendrovių *Sofina SA*, *Rebelco SA* ir *Sidro SA* ginčą su *ministre de l'Action et des Comptes publics* (viešosios politikos ir finansų ministras, Prancūzija) dėl ministro atsisakymo grąžinti šioms bendrovėms mokestį prie šaltinio, sumokėtą už joms 2008–2011 m. išmokėtus dividendus.

Teisinis pagrindas

Prancūzijos teisė

- 3 *Code général des impôts* (Bendrasis mokesčių kodeksas, toliau – CGI) 38 straipsnio 1 dalyje nurodyta:
„<...> apmokestinamasis pelnas yra grynasis pelnas, nustatomas atsižvelgiant į įmonių įvykdytų visų rūšių sandorių, įskaitant bet kurių turto dalių perleidimą, visumos rezultatą.“
- 4 CGI 39 straipsnio 1 dalyje patikslinama:
„Grynasis pelnas nustatomas atskaičius visas išlaidas <...>.“
- 5 CGI 119bis straipsnio 2 dalyje numatyta, kad šio kodekso 108–117bis straipsniuose nurodytos pajamos, įskaitant dividendus, apmokestinamos mokesčiu prie šaltinio, kurio tarifas nustatytas šio kodekso 187 straipsnyje, jeigu šias pajamas gauna asmenys, neturintys gyvenamosios vietos mokesčių tikslais arba registruotos buveinės Prancūzijoje.
- 6 Dividendai yra vieni iš CGI 108–117 straipsniuose nurodytų produktų.
- 7 Pagal CGI 187 straipsnio 1 dalies redakciją, galiojusią klostantis faktinėms bylos aplinkybėms, buvo numatytas 25 % mokesčio prie šaltinio tarifas.

- 8 2011 m. rugsėjo 21 d. galiojusioje CGI 209 straipsnio 1 dalies trečios pastraipos 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.“

- 9 Nuo 2011 m. rugsėjo 21 d. CGI 209 straipsnio 1 dalies trečia pastraipa suformuluota 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, nevirsijant 1 000 000 [eurų] 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.“

Prancūzijos ir Belgijos sutartis

- 10 Belgijos ir Prancūzijos sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir tarpusavio administracinės bei teisinės pagalbos taisyklių pajamų mokesčio srityje nustatymo, pasirašytos 1964 m. kovo 10 d. Briuselyje, su pakeitimais, padarytais 1971 m. vasario 15 d., 1999 m. vasario 8 d., 2008 m. gruodžio 12 d. ir 2009 m. liepos 7 d. (toliau – Prancūzijos ir Belgijos sutartis), 15 straipsnio 1 ir 2 dalyse 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 [v]alstybės 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 paskutiniams 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.“

- 11 Prancūzijos ir Belgijos sutarties 19A straipsnyje, be kita ko, numatyta:

„Dvigubo apmokestinimo išvengiama taip:

A. Belgijoje:

- 1. Pajamos iš akcijų ir paskolintų lėšų bei kitos pajamos, kurioms taikoma 15 straipsnio 2–4 dalyse nurodyta tvarka, nuo kurių Prancūzijoje sumokėtas mokestis prie šaltinio ir kurias gauna bendrovės, Belgijos rezidentės, turinčios mokėti pelno mokestį, atleidžiamos nuo pelno mokesčio ir mokesčio už pajamas iš akcijų ir paskolintų lėšų Belgijos teisės aktų numatytais sąlygomis, išskaičiuojant standartinio tarifo mokestį prie šaltinio nuo jų sumos po Prancūzijoje sumokėto mokesčio.

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 12 *Sofina, Rebelco* ir *Sidro* 2008–2011 m. gavo dividendus iš joms priklausančių akcijų Prancūzijos bendrovėse.
- 13 Pagal CGI 119bis straipsnio 2 dalį, taikomą kartu su Prancūzijos ir Belgijos sutarties 15 straipsnio 2 dalimi, šie dividendai buvo apmokestinami mokesčiu prie šaltinio, taikant 15 % mokesčio tarifą.
- 14 Kadangi ieškovės pagrindinėje byloje pabaigė 2008–2011 finansinius metus patirdamos nuostolį, jos pateikė Prancūzijos mokesčių administratoriui skundus ir paprašė grąžinti iš tuo laikotarpiu gautų dividendų išskaičiuotas mokesčio sumas.
- 15 Atmetus šiuos skundus, ieškovės pagrindinėje byloje kreipėsi į kompetentingus teismus; šie tiek pirmojoje, tiek apeliacinėje instancijose netenkino jų prašymų grąžinti išskaičiuotas sumas.
- 16 Taigi ieškovės pagrindinėje byloje pateikė kasacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.
- 17 *Conseil d'État* (Valstybės Taryba, Prancūzija) konstatuoja, kad, pirma, dėl mokesčio prie šaltinio taikymo tik dividendams, kuriuos nuostolingos bendrovės nerezidentės gauna iš bendrovių rezidenčių joms priklausančių akcijų, šių bendrovių nerezidenčių padėtis, susijusi su apyvartinėmis lėšomis, yra mažiau palanki, palyginti su nuostolingų bendrovių rezidenčių padėtimi. Vis dėlto šis teismas siekia sužinoti, ar ši aplinkybė pati savaime laikytina skirtingu vertinimu, būdingu pagal SESV 63 straipsnį draudžiamam laisvo kapitalo judėjimo ribojimui.
- 18 Remdamasi prielaida, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami nacionalinės 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.
- 19 Trečia, jeigu aptariamo mokesčio prie šaltinio taikymas nagrinėjamu atveju būtų leistinas, šis teismas subsidiariai nori sužinoti, ar aplinkybė, kad nuostolinga bendrovė rezidentė nutraukia veiklą ir dėl to dividendai, kuriuos ji gavo nuostolingais finansiniais metais, *de facto* atleidžiami nuo mokesčio, gali turėti įtakos nagrinėjant pagrindinėje byloje aptariamų nacionalinės teisės normų suderinamumą su SESV 63 ir 65 straipsniais.
- 20 *Conseil d'État* (Valstybės Taryba) taip pat nurodo, kad skirtinga dividendų apmokestinimo bazės apskaičiavimo tvarka, atsižvelgiant į tai, ar dividendus gaunanti bendrovė yra rezidentė, ar nerezidentė, taip pat gali būti laisvo kapitalo judėjimo ribojimas. Iš tiesų, kadangi CGI 119bis straipsnyje numatytas mokestis prie šaltinio mokamas nuo bendrosios dividendų sumos, apskaičiuojant mokestį, mokėtiną už bendrovei rezidentei išmokėtus dividendus, su pačiu dividendų gavimu susijusios išlaidos yra atskaitomos.
- 21 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. 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 išskačiuoti 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?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo ir antrojo klausimų, taip pat dėl trečiojo klausimo pirmos dalies

- 22 Savo pirmuoju ir antruoju klausimais, taip pat trečiojo klausimo pirma dalimi, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar SESV 63 ir 65 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiamos valstybės narės teisės nuostatos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias bendrovės rezidentės išmokėti dividendai apmokestinami mokesčiu prie šaltinio, kai juos gauna bendrovė nerezidentė, o tais atvejais, kai šiuos dividendus gauna bendrovė rezidentė, pagal bendrąsias teisės normas jie apmokestinami pelno mokesčiu pasibaigus finansiniams metams, kuriais buvo gauti, tik su sąlyga, kad tais finansiniais metais ši bendrovė gavo pelno; be to, tam tikrais atvejais toks apmokestinimas gali niekada neįvykti, jei tokia bendrovė nutraukia veiklą taip ir netapusi pelninga nuo tada, kai gavo šiuos dividendus.

Dėl laisvo kapitalo judėjimo apribojimo, kaip jis suprantamas pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį, egzistavimo

- 23 Iš Teisingumo Teismo suformuotos jurisprudencijos matyti, kad tarp pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį draudžiamų laisvo kapitalo judėjimo ribojimo priemonių yra tos, kurios gali atgrasyti nerezidentus investuoti tam tikroje valstybėje narėje arba atgrasyti šios valstybės narės rezidentus tai daryti kitose valstybėse (2012 m. gegužės 10 d. Sprendimo *Santander Asset Management SGIIC ir kt.*, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 15 punktas; 2015 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Miljoen ir kt.*, C-10/14, C-14/14 ir C-17/14, EU:C:2015:608, 44 punktas ir 2016 m. birželio 2 d. Sprendimo *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14, EU:C:2016:402, 27 punktas).
- 24 Kalbant konkrečiau, valstybės narės atliekamas nepalankus bendrovėms nerezidentėms išmokamų dividendų vertinimas, palyginti su bendrovėms rezidentėms išmokamų dividendų vertinimu, gali atgrasyti kitoje valstybėje narėje nei ši pirmoji valstybės narė įsteigtas bendroves investuoti šioje

pirmojoje valstybėje narėje, todėl jis laikomas SESV 63 straipsniu iš principo draudžiamu laisvo kapitalo judėjimo apribojimu (2016 m. birželio 2 d. Sprendimo *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14, EU:C:2016:402, 28 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

- 25 Pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamas nacionalinės teisės normas bendrovėms, turinčioms Prancūzijoje įsteigtos bendrovės akcijų, kiek tai susiję su joms mokamais dividendais, taikomos dvi skirtingos apmokestinimo tvarkos; šių tvarkų taikymas priklauso nuo to, ar šios bendrovės yra šios valstybės narės rezidentės, ar ne.
- 26 Iš tiesų sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodyta, kad pagal CGI 119bis straipsnio 2 dalį dividendai, kuriuos Prancūzijos bendrovė išmoka bendrovėms nerezidentėms, apmokestinami mokesčiu prie šaltinio, sudarančiu 25 % jų bendrosios sumos, tačiau šis tarifas gali būti sumažintas pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, neatsižvelgiant į jų finansinius rezultatus. Kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, ieškovių pagrindinėje byloje gautiems dividendams taikytas 15 % mokesčio prie šaltinio tarifas pagal tokią Prancūzijos ir Belgijos sutartį.
- 27 Bendrovei rezidentei išmokėti dividendai, priešingai, buvo įtraukti į jos mokesčio bazę ir jiems taikyta bendrosios teisės normose numatyta apmokestinimo tvarka, t. y. jie apmokestinami 33,33 % dydžio pelno mokesčiu, kaip numatyta CGI 38 straipsnyje. Pagrindinės bylos aplinkybėms taikytinos redakcijos CGI 209 straipsnio 1 dalies trečioje pastraipoje numatyta, kad tuo atveju, jei atitinkamais finansiniais metais patirtas nuostolis, apmokestinimas perkeliamas į paskesnius pelningus finansinius metus, o į kitus finansinius metus perkelti nuostoliai išskaičiuojami iš gautų dividendų sumos.
- 28 Iš to matyti, kad bendrovei nerezidentei išmokėti dividendai apmokestinami iškart ir galutinai, o bendrovei rezidentei išmokėtų dividendų apmokestinimas priklauso nuo to, ar ji gavo pelno, ar patyrė nuostolių. Jei ji patyrė nuostolių, dividendų apmokestinimas ne tik perkeliamas į paskesnius pelningus finansinius metus, ir taip bendrovei rezidentei suteikiamas pranašumas apyvartinių lėšų aspektu, bet ir sukuriamas neužtikrintumas, nes toks apmokestinimas neįvyks, jei bendrovė rezidentė nutrauks veiklą prieš tapdama pelninga.
- 29 Pirmą, pranašumo apyvartinių lėšų aspektu nesuteikimas esant tarpvalstybinėms situacijoms, nors ji suteikiama susiklosčius tokiai pat situacijai nacionalinėje teritorijoje, yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas (pagal analogiją žr. 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-446/03, EU:C:2005:763, 33 punktą ir 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-269/09, EU:C:2012:439, 59 punktą).
- 30 Antra, tai, ar bendrovėms nerezidentėms mokami dividendai galbūt vertinami mažiau palankiai, turi būti vertinama dėl kiekvienų finansinių metų atskirai (2016 m. birželio 2 d. Sprendimo *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14, EU:C:2016:402, 41 punktą).
- 31 Kadangi bendrovės nerezidentės gauti dividendai apmokestinami juos paskirstant, norint palyginti dėl tokių dividendų tenkančią mokestinę naštą ir dėl bendrovei rezidentei paskirstytų dividendų tenkančią mokestinę naštą, reikia atsižvelgti į finansinius metus, kuriais paskirstomi dividendai.
- 32 Konstatuotina, kad tokia našta lygi nuliui, jei bendrovė rezidentė finansinius metus baigia nuostolingai.
- 33 Trečia, toks apmokestinimo atidėjimas reikš visišką bendrovei rezidentei paskirstytų dividendų atleidimą nuo mokesčio, jei ši bendrovė nebegauna pelno iki veiklos nutraukimo.
- 34 Taigi pagrindinėje byloje nagrinėjamomis teisės normomis gali būti suteikiamas pranašumas nuostolingoms bendrovėms rezidentėms, bent apyvartinių lėšų aspektu, jos gali netgi gali būti atleidžiamos nuo mokesčio, jei nutraukia veiklą, nors bendrovės nerezidentės apmokestinamos nedelsiant ir galutinai, neatsižvelgiant į jų rezultatą.

- 35 Prancūzijos vyriausybė šiuo klausimu primena, kad pagal CGI 119bis straipsnio 2 dalį ir Prancūzijos ir Belgijos sutarties 15 straipsnį bendrovei nerezidentei išmokėti dividendai apmokestinami 15 % dydžio mokesčiu, o bendrovei rezidentei išmokėti dividendai pagal CGI 38 straipsnį apmokestinami 33,33 % dydžio mokesčiu.
- 36 Vis dėlto šiuo klausimu pažymėtina, kad vien tai, jog bendrovei nerezidentei išmokami dividendai yra apmokestinami 15 % dydžio mokesčiu prie šaltinio Prancūzijoje, nekliaudo Belgijos Karalystei taip pat apmokestinti šių dividendų, remiantis Prancūzijos ir Belgijos sutarties 15 straipsnio 1 dalyje pripažinta jos apmokestinimo kompetencija, neviršijant šios sutarties 19A straipsnio 1 dalyje numatytų ribų.
- 37 Be to, šio sprendimo 35 punkte nurodyta aplinkybė bet kuriuo atveju negali panaikinti mažiau palankaus bendrovei nerezidentei išmokėtų dividendų vertinimo.
- 38 Viena vertus, nepalankus mokestinis vertinimas, prieštaraujantis pagrindinei laisvei, negali būti laikomas suderinamu su Sąjungos teise dėl galimo kitų lengvatų buvimo (2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Lakebrink ir Peters-Lakebrink*, C-182/06, EU:C:2007:452, 24 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija ir 2016 m. liepos 13 d. Sprendimo *Brisal ir KBC Finance Ireland*, C-18/15, EU:C:2016:549, 32 punktas).
- 39 Kita vertus, Prancūzijos vyriausybės nurodytas mažiau palankus mokesčių tarifas, taikomas bendrovei rezidentei išmokėtiems dividendams, bet kuriuo atveju neturi reikšmės, nes šie dividendai atleidžiami nuo mokesčio, kai bendrovė rezidentė nutraukia savo veiklą negavusi pelno po to, kai gavo šiuos dividendus. Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, jog aplinkybė, kad pagal nacionalinės teisės aktus nerezidentams sudaromos mažiau palankios sąlygos, negali būti kompensuojama tuo, kad, esant kitoms situacijoms, tie patys teisės aktai, palyginti su rezidentais, nepaveikia nerezidentų (2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Lakebrink ir Peters-Lakebrink*, C-182/06, EU:C:2007:452, 23 punktas ir 2016 m. birželio 2 d. Sprendimo *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14, EU:C:2016:402, 38 punktas).
- 40 Toks skirtingas dividendų mokestinis vertinimas, nelygu juos gaunančių bendrovių rezidavimo vieta, gali atgrasyti, pirma, bendroves nerezidentes investuoti į Prancūzijoje įsteigtas bendroves ir, antra, Prancūzijoje reziduojančius investuotojus įsigyti bendrovių nerezidenčių akcijų.
- 41 Darytina išvada, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos yra laisvo kapitalo judėjimo ribojimas, iš principo draudžiamas pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį.
- 42 Vis dėlto reikia išnagrinėti, ar šis apribojimas gali būti pateisinamas atsižvelgiant į SESV nuostatas.

Dėl laisvo kapitalo judėjimo apribojimo, kaip jis suprantamas pagal SESV 65 straipsnį, pateisinimo buvimo

- 43 Prancūzijos vyriausybė tvirtina, kad, nors pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės normos yra apribojimas, pirma, bendrovių rezidenčių ir bendrovių nerezidenčių situacijos objektyviai skiriasi ir, antra, šios teisės normos yra pateisinamos būtinybe užtikrinti mokesčių surinkimą ir atitinka apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp rezidavimo valstybės narės ir šaltinio valstybės narės.
- 44 Pagal SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktą „[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 atžvilgiu“.
- 45 Šią nuostatą, kaip nukrypstančią nuo pagrindinio laisvo kapitalo judėjimo principo, reikia aiškinti siaurai. Todėl ji negali būti aiškinama taip, kad kiekvienas mokesčių teisės aktas, pagal kurį mokesčių mokėtojai skirstomi atsižvelgiant į jų gyvenamąją vietą arba į valstybę narę, kurioje jie investuoja savo kapitalą, automatiškai yra suderinamas su Sutartimi. Iš tiesų pačią SESV 65 straipsnio 1 dalies

a punkte numatytą išimtį riboja to paties straipsnio 3 dalis, kur numatyta, kad šio straipsnio 1 dalyje nurodytos nacionalinės teisės nuostatos „neturi sudaryti laisvo kapitalo judėjimo ir mokėjimų, kaip nustatyta [SESV] 63 straipsnyje, savavališko diskriminavimo ar užslėpto apribojimo“ (2015 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Miljoen ir kt.*, C-10/14, C-14/14 ir C-17/14, EU:C:2015:608, 63 punktas).

- 46 Taigi reikia skirti pagal SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktą leidžiamą skirtingą vertinimą nuo SESV 65 straipsnio 3 dalyje uždraustos diskriminacijos. Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, jog tam, kad nacionalinės mokesčių teisės nuostata galėtų būti laikoma suderinama su laisvą kapitalo judėjimą reglamentuojančiomis Sutarties nuostatomis, reikia, kad jos lemiamas vertinimo skirtumas būtų susijęs su objektyviai skirtingomis situacijomis arba jis būtų pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu (2015 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Miljoen ir kt.*, C-10/14, C-14/14 ir C-17/14, EU:C:2015:608, 64 punktas).

– Dėl nagrinėjamų situacijų panašumo

- 47 Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją nuo to momento, kai valstybė narė vienašališkai arba sudariusi sutartis pajamų mokesčiu apmokestina ne tik mokesčių mokėtojus rezidentus, bet ir mokesčių mokėtojus nerezidentus už iš bendrovės rezidentės gaunamus dividendus, šių mokesčių mokėtoju nerezidentų padėtis tampa panaši į mokesčių mokėtojų rezidentų padėtį (2011 m. spalio 20 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-284/09, EU:C:2011:670, 56 punktas ir 2015 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Miljoen ir kt.*, C-10/14, C-14/14 ir C-17/14, EU:C:2015:608, 67 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 48 Remdamosi 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimu *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762), Prancūzijos, Belgijos, Vokietijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės, tvirtina, kad teisės normos, kuriose numatyta tik skirtinga mokesčių surinkimo tvarka pagal tai, kur yra dividendus gaunančios bendrovės buveinė, yra pateisinamos, nes bendrovių rezidenčių ir bendrovių nerezidenčių situacijos objektyviai skirtingos.
- 49 Taigi skirtingų mokesčio surinkimo būdų taikymas, atsižvelgiant į dividendus gaunančios bendrovės rezidavimo vietą, atspindi bendrovių nerezidenčių situacijos ir bendrovių rezidenčių situacijos objektyvų skirtumą, nes Prancūzijos valstybė bendrovių nerezidenčių atžvilgiu veikia kaip dividendų šaltinio valstybė, o ne kaip šių dividendų gavėjo rezidavimo valstybė, o tai riboja jos galimybes surinkti mokesčių iš pastarųjų bendrovių ir pateisina jų gaunamų dividendų apmokestinimą mokesčiu prie šaltinio.
- 50 Vis dėlto šiems argumentams negalima pritarti.
- 51 Nors 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762) 41 punkte Teisingumo Teismas konstatavo, kad skirtingas vertinimas, pasireiškiantis skirtingų apmokestinimo būdų taikymu, atsižvelgiant į mokesčių mokėtojo rezidavimo vietą, susijęs su situacijomis, kurios nėra objektyviai panašios, vis dėlto to sprendimo 43 ir 44 punktuose jis patikslino, kad byloje, kurioje priimtas minėtas sprendimas, nagrinėtos pajamos bet kuriuo atveju buvo apmokestinamos, nepaisant to, ar jas gavo mokesčių mokėtojas rezidentas, ar nerezidentas.
- 52 Kaip matyti iš šio sprendimo 33 punkto, pagrindinėje byloje nagrinėjamose teisės normose ne tik numatyta skirtinga mokesčio surinkimo tvarka, atsižvelgiant į nacionalinės kilmės dividendų gavėjo rezidavimo vietą, bet pagal jas taip pat galima perkelti dividendų apmokestinimą į paskesnius finansinius metus, jei bendrovė rezidentė buvo nuostolinga, arba netgi atleisti nuo mokesčio, jei bendrovė nutraukia savo veiklą taip ir netapusi pelninga (pagal analogiją žr. 2012 m. gegužės 10 d. Sprendimo *Santander Asset Management SGIIC ir kt.*, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 43 punktą).

53 Vadinasi, šiomis teisės normomis suteikiama reikšminga mokesčių lengvata nuostolingoms bendrovėms rezidentėms, tačiau ji nesuteikiama nuostolingoms bendrovėms nerezidentėms, todėl negalima teigti, kad skirtingas vertinimas apmokestinant dividendus pagal tai, ar juos gavo bendrovė rezidentė, ar nerezidentė, apsiriboja mokesčio surinkimo tvarka.

54 Darytina išvada, kad toks skirtingas vertinimas nepateisinamas objektyviu situacijos skirtumu.

– *Dėl būtinybės išsaugoti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių*

55 Prancūzijos vyriausybė tvirtina, kad mokestis prie šaltinio, kuriuo apmokestinami tik bendrovės nerezidentės gauti dividendai, yra vienintelis būdas Prancūzijos valstybei apmokestinti šias pajamas nesumažinant savo mokestinių pajamų dėl nuostolingų rezultato, atsiradusio kitoje valstybėje narėje.

56 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra pripažinęs, kad apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybių narių išsaugojimas yra teisėtas tikslas ir kad Europos Sąjungos lygmeniu nesant suvienodinimo ar suderinimo priemonių valstybės narės lieka kompetentingos sutartimis arba vienašališkai nustatyti savo apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo kriterijus (2016 m. liepos 13 d. Sprendimo *Brisal ir KBC Finance Ireland*, C-18/15, EU:C:2016:549, 35 punktas).

57 Toks pateisinimas gali būti priimtinas, jei, be kita ko, nagrinėjama tvarka siekiama užkirsti kelią veiksams, kurie gali pakenkti valstybės narės teisei įgyvendinti kompetenciją mokesčių srityje, susijusią su teritorijoje vykdoma veikla (2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-269/09, EU:C:2012:439, 77 punktas).

58 Nagrinėjamu atveju Prancūzijos valstybė nusprendė apmokestinti bendrovei nerezidentei išmokėtus dividendus mokesčiu prie šaltinio ir taikyti sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nustatytą tarifą, tačiau neapmokestinti nuostolingai bendrovei rezidentei išmokamų dividendų.

59 Vis dėlto pagrindinėje byloje nuostolingos bendrovės nerezidentės gautų dividendų apmokestinimo atidėjimas nereikštų, kad Prancūzijos valstybė turi atsisakyti teisės apmokestinti jos teritorijoje gautas pajamas. Iš tiesų bendrovės rezidentės paskirstyti dividendai būtų apmokestinami, kai tik bendrovė nerezidentė gautų pelno vėlesniais finansiniais metais, kaip ir tuo atveju, kai tokia situacija susiklostytų bendrovei rezidentei.

60 Tiesa, jei bendrovė nerezidentė nebetaptų pelninga ir nutrauktų veiklą, tai reikštų faktinį dividendų atleidimą nuo mokesčio ir apmokestinanti valstybė narė patirtų mokestinių nuostolių.

61 Vis dėlto iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad, pirma, mokestinių pajamų sumažėjimas negali būti laikomas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, kuriuo galima pateisinti priemonę, iš esmės prieštaraujančią pagrindinei laisvei (2011 m. spalio 20 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-284/09, EU:C:2011:670, 83 punktas).

62 Antra, kai valstybės narės naudojasi laisve apmokestinti jų teritorijoje gautas pajamas, jos turi paisyti vienodo požiūrio principo ir Sąjungos pirminėje teisėje užtikrinamų judėjimo laisvių (šiuo klausimu žr. 2016 m. liepos 13 d. Sprendimo *Brisal ir KBC Finance Ireland*, C-18/15, EU:C:2016:549, 36 punktą).

63 Taigi Prancūzijos vyriausybė negali teigti, kad mokestinių pajamų praradimu, susijusiu su bendrovių nerezidenčių gautų dividendų apmokestinimu, kai jos nutraukia veiklą, galima pateisinti tai, kad mokesčiu prie šaltinio apmokestinamos tik šių bendrovių pajamos, nors Prancūzijos valstybė sutinka su tokiu praradimu, kai bendrovės rezidentės nutraukia veiklą, nebetapusios pelningomis.

64 Šiomis aplinkybėmis negalima pritarti pagrindinėje byloje nagrinėjamų nacionalinės teisės nuostatų pateisinimui būtinybe išsaugoti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių.

– *Dėl pateisinimo, susijusio su mokesčio išieškojimo veiksmingumu*

65 Prancūzijos vyriausybė taip pat tvirtina, kad bendrovei nerezidentei išmokėtų dividendų apmokestinimas mokesčiu prie šaltinio yra teisėta ir tinkama priemonė siekiant užtikrinti ne apmokestinimo valstybėje įsisteigusio asmens pajamų apmokestinimą ir išvengti atvejų, kai šios pajamos neapmokestinamos šaltinio valstybėje.

66 Mokestis prie šaltinio, kuriuo apmokestinami bendrovėms nerezidentėms išmokėti dividendai, leidžia supaprastinti administracinius formalumus, dėl kurių šioms bendrovėms atsirastų pareiga pasibaigus finansiniams metams pateikti Prancūzijos mokesčių administratoriui pajamų deklaraciją.

67 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad būtinybė užtikrinti mokesčio išieškojimo veiksmingumą yra teisėtas tikslas, kuriuo galima pateisinti pagrindinių laisvių apribojimą, su sąlyga, kad šio apribojimo taikymas būtų tinkamas siekiamo tikslo įgyvendinimui užtikrinti ir neviršytų to, kas būtina jam pasiekti (šiuo klausimu žr. 2016 m. liepos 13 d. Sprendimo *Brisal ir KBC Finance Ireland*, C-18/15, EU:C:2016:549, 39 punktą).

68 Be to, nuspręsta, kad mokesčio prie šaltinio išskaičiavimo procedūra yra teisėta ir tinkama priemonė siekiant užtikrinti, kad ne apmokestinimo valstybėje įsisteigusio asmens pajamos būtų apmokestintos (2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *X*, C-498/10, EU:C:2012:635, 39 punktą).

69 Šiuo klausimu primintina, kad, kaip nurodyta šio sprendimo 34 punkte, iš pagrindinėje byloje nagrinėjamų nacionalinės teisės nuostatų kylantis laisvo kapitalo judėjimo apribojimas atsiranda dėl to, kad, kitaip nei nuostolingos bendrovės rezidentės, nuostolingos bendrovės nerezidentės negali pasinaudoti gautų dividendų apmokestinimo atidėjimu.

70 Leidimas pasinaudoti tokiu atidėjimu bendrovėms nerezidentėms visiškai panaikintų ribojimą ir nekliudytų pasiekti tikslo veiksmingai išieškoti mokestį iš šių bendrovių, kai jos gauna dividendų iš bendrovės rezidentės.

71 Pirma, apmokestinimo atidėjimas nuostolių atveju pagal savo pobūdį yra nuostata, leidžianti nukrypti nuo principo, pagal kurį apmokestinama tais finansiniais metais, kai paskirstomi dividendai, taigi ši tvarka nėra skirta taikyti daugumai dividendus gaunančių bendrovių.

72 Antra, pažymėtina, kad bendrovės nerezidentės turi pateikti svarbių aplinkybių, leidžiančių apmokestinimo valstybės narės mokesčių institucijoms konstatuoti, jog įvykdytos įstatyme numatytos naudojimosi tokiu atidėjimu sąlygos.

73 Trečia, egzistuojančių valstybių narių valdžios institucijų tarpusavio pagalbos mechanizmų pakanka, kad šaltinio valstybė narė galėtų patikrinti, ar bendrovių nerezidentė, norinčių pasinaudoti jų gautų dividendų apmokestinimo atidėjimu, nurodytos aplinkybės yra teisingos (šiuo klausimu žr. 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-269/09, EU:C:2012:439, 68 punktą).

74 Šiuo klausimu pasakytina, kad, pirma, 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos valstybių narių tiesioginio apmokestinimo srityje [ir draudimo įmokų apmokestinimo srityje] (OL L 336, 1977, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 63), iš dalies pakeista 2004 m. lapkričio 16 d. Tarybos direktyva 2004/106/EB (OL L 359, 2004, p. 30), panaikinta ir pakeista 2011 m. vasario 15 d. Tarybos direktyva 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinančia

Direktyvą 77/799/EEB (OL L 64, 2011, p. 1, klaidų ištaisymas OL L 162, 2013, p. 15), leidžia valstybei narei prašyti kitos valstybės narės kompetentingų institucijų visos informacijos, kurios jai reikia norint tinkamai nustatyti pajamų mokestį.

- 75 Antra, 2008 m. gegužės 26 d. Tarybos direktyvos 2008/55/EB dėl tarpusavio pagalbos vykdant reikalavimus, susijusius su tam tikromis rinkliavomis, muitais, mokesčiais ir kitomis priemonėmis (OL L 150, 2008, p. 28), panaikintos ir pakeistos 2010 m. kovo 16 d. Tarybos direktyva 2010/24/ES dėl savitarpio pagalbos vykdant reikalavimus, susijusius su mokesčiais, muitais ir kitomis priemonėmis (OL L 84, 2010, p. 1), 4 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad, „[p]rašančiajai institucijai paprašius, prašomoji institucija suteikia visą informaciją, kuri galėtų būti naudinga prašančiajai institucijai jos reikalavimui įvykdyti“. Taigi ši direktyva suteikia šaltinio valstybei narei galimybę gauti iš rezidavimo valstybės narės visą informaciją, kuri jai būtina išieškoti mokestinei skolai, atsiradusiai paskirsčius dividendus.
- 76 Direktyva 2008/55 šaltinio valstybės narės institucijoms suteikta bendradarbiavimo ir pagalbos sistema, leidžianti veiksmingai išieškoti mokestinę skolą rezidavimo valstybėje narėje (šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 78 punktą ir 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-269/09, EU:C:2012:439, 70 ir 71 punktus).
- 77 Vadinas, suteikus lengvatą, susijusią su paskirstytų dividendų apmokestinimu, ir nuostolingoms bendrovėms nerezidentėms, būtų panaikintas bet koks laisvo kapitalo judėjimo ribojimas ir nebūtų sukludyta įgyvendinti pagrindinėje byloje nagrinėjamomis nacionalinės teisės nuostatomis siekiamą tikslą.
- 78 Tokiomis aplinkybėmis negalima pritarti pagrindinėje byloje nagrinėjamų nacionalinės teisės nuostatų pateisinimui, susijusiam su mokesčio išieškojimo veiksmingumu.
- 79 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pirmąjį ir antrąjį klausimus ir į trečiojo klausimo pirmą dalį reikia atsakyti, kad SESV 63 ir 65 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiamos valstybės narės teisės nuostatos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias bendrovės rezidentės išmokėti dividendai apmokestinami mokesčiu prie šaltinio, kai juos gauna bendrovė nerezidentė, o tais atvejais, kai šiuos dividendus gauna bendrovė rezidentė, pagal bendrąsias teisės normas jie apmokestinami pelno mokesčiu pasibaigus finansiniams metams, kuriais buvo gauti, tik su sąlyga, kad tais finansiniais metais ši bendrovė gavo pelno; be to, tam tikrais atvejais toks apmokestinimas gali niekada neįvykti, jei tokia bendrovė nutraukia veiklą taip ir netapusi pelninga nuo tada, kai gavo šiuos dividendus.

Dėl trečiojo klausimo antros dalies

- 80 Atsižvelgiant į atsakymą, pateiktą į pirmąjį ir antrąjį klausimus ir į trečiojo klausimo pirmą dalį, nereikia atsakyti į trečiojo klausimo antrą dalį.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 81 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio 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 (penktoji kolegija) nusprendžia:

SESV 63 ir 65 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiamos valstybės narės teisės nuostatos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias bendrovės rezidentės išmokėti dividendai apmokestinami mokesčiu prie šaltinio, kai juos gauna bendrovė nerezidentė, o tais atvejais, kai šiuos dividendus gauna bendrovė rezidentė, pagal bendrąsias teisės normas jie apmokestinami pelno mokesčiu pasibaigus finansiniams metams, kuriais buvo gauti, tik su sąlyga, kad tais finansiniais metais ši bendrovė gavo pelno; be to, tam tikrais atvejais toks apmokestinimas gali niekada neįvykti, jei tokia bendrovė nutraukia veiklą taip ir netapusi pelninga nuo tada, kai gavo šiuos dividendus.

Parašai.