

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. gegužės 14 d.(\*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – SESV 49 ir 54 straipsniai – Įsisteigimo laisvė – Mokesčių teisės aktai – Pelnų mokestis – Patronuojančiosios ir patronuojamosios bendrovės – Vertikalus ir horizontalus integravimas mokesčių tikslais“

Byloje C-749/18

dėl *Cour administrative* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Liuksemburgas) 2018 m. lapkričio 29 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2018 m. lapkričio 30 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**B ir kt.**

prieš

**Administration des contributions directes**

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Arabadjiev (pranešėjas), Teisingumo Teismo pirmininkas K. Lenaerts, atliekantis antrosios kolegijos teisėjo pareigas, teisėjai P. G. Xuereb, T. von Danwitz ir A. Kumin,

generalinis advokatas P. Pikamäe,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- B ir kt., atstovaujant advokato G. Simon,
- Liuksemburgo vyriausybę, atstovaujamą D. Holderer,
- Italijos vyriausybę, atstovaujamą G. Palmieri, padedamą *avvocato dello Stato* P. Gentili,
- Europos Komisijos, atstovaujamą W. Roels ir A. Armenia,

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

priima šį

**Sprendimą**

1      Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 49 ir 54 straipsnių išaiškinimo.

2      Šis prašymas pateiktas nagrinėjant trijų pagal Liuksemburgo teisę steigtą bendrovių B, C ir D ginčą su *Administration des contributions directes* (Tiesioginių mokesčių administratorius, Liuksemburgas) dėl bendrojo prašymo taikyti integravimo mokesčių tikslais schemą 2013 ir 2014 mokestiniais metais atmetimo.

### **Teisinis pagrindas**

3      *Loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu* (iš dalies pakeistas 1967 m. gruodžio 4 d. Pajamų mokesčio įstatymas (*Mémorial A*, 1967, p. 1228)) 2014 ir 2013 mokestiniais metais taikytos redakcijos 164bis straipsnyje (toliau – PM 164bis straipsnis) buvo numatyta:

„(1) Visiškai apmokestinamos kapitalo bendrovės rezidentės, kurių ne mažiau kaip 95 % kapitalo tiesiogiai ar netiesiogiai priklauso kitai visiškai apmokestinamai kapitalo bendrovei rezidentei arba kapitalo bendrovės nerezidentės nacionalinei nuolatinei buveinei, visiškai apmokestinamai mokesčių, atitinkančių juridinių asmenų pajamų mokestį, pateikusių prašymų, mokesčių tikslais gali būti integruotos į patronuojančią bendrovę arba nacionalinę nuolatinę buveinę taip, kad atitinkamus jų mokestinius rezultatus būtų galima susieti su patronuojančiosios bendrovės arba nacionalinės nuolatinės buveinės mokestiniais rezultatais.

<...>

(4) Integravimo mokesčių tikslais schema taikoma remiantis patronuojančiosios bendrovės arba nacionalinės nuolatinės buveinės ir atitinkamą patronuojamąją bendrovę bendru rašytiniu prašymu. Prašymą reikia pateikti Tiesioginių mokesčių administratoriui prieš pasibaigiant pirmiesiems laikotarpiui, kuriam prašoma taikyti integravimo mokesčių tikslais schemą, mokestiniais metais, o tas laikotarpis turi trukti ne mažiau kaip 5 mokestinius metus. <...>“

4      PM 164bis straipsnis buvo iš dalies pakeistas 2015 m. gruodžio 18 d. įstatymu (*Mémorial A*, 2015, p. 5989) nuo 2015 m. sausio mėn. 1 d. (toliau – iš dalies pakeistas PM 164bis straipsnis). Ši nuostata suformuluota taip:

„(1) Šiame straipsnyje:

1. integruotoji bendrovė – visiškai apmokestinama kapitalo bendrovė rezidentė arba kapitalo bendrovės nerezidentės nuolatinė buveinė, kuri visiškai apmokestinama mokesčių, atitinkančių juridinių asmenų pajamų mokestį;

2. integruojančioji patronuojančioji bendrovė – visiškai apmokestinama kapitalo bendrovė rezidentė arba kapitalo bendrovės nerezidentės nuolatinė buveinė, kuri visiškai apmokestinama mokesčių, atitinkančių juridinių asmenų pajamų mokestį;

3. neintegruojančioji patronuojančioji bendrovė – visiškai apmokestinama kapitalo bendrovė rezidentė arba kapitalo bendrovės nerezidentės nuolatinė buveinė, kuri visiškai apmokestinama mokesčių, atitinkančių juridinių asmenų pajamų mokestį, arba kitos valstybės, kuri yra Europos ekonominės erdvės (EEE) susitarimo šalis, kapitalo bendrovė rezidentė, kuri visiškai apmokestinama mokesčių, atitinkančių juridinių asmenų pajamų mokestį, arba kitos valstybės, kuri yra [EEE] susitarimo šalis, kapitalo bendrovės rezidentės nuolatinė buveinė, kuri visiškai apmokestinama mokesčių, atitinkančių juridinių asmenų pajamų mokestį;

4. integruojančioji patronuojamoji bendrovė – visiškai apmokestinama kapitalo bendrovė

rezident? arba kapitalo bendrov?s nerezident?s nuolatin? buvein?, kuri visiškai apmokestinama mokes?iu, atitinkan?iu juridini? asmen? pajam? mokest?;

5. integruoti grup? – grup?, kuri? sudaro integruojanti patronuojan?ioji bendrov? ir integruota (–os) bendrov? (–?s), kaip tai suprantama pagal antr? pastraip?, arba grup?, kuri? sudaro integruojanti patronuojamoji bendrov? ir integruota (–os) bendrov? (–?s), kaip tai suprantama pagal tre?i? pastraip?. Integruotos grup?s narys negali tuo pat metu priklausyti kitai integruotai grupei.

<...>“

## **Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai**

5 B yra pagal Liuksemburgo teis? ?steigta mokes?i? tikslais Liuksemburge reziduojanti bendrov?, kurios patronuojan?ioji bendrov? yra pagal Pranc?zijos teis? ?steigta akcin? bendrov? A, mokes?i? tikslais reziduojanti Pranc?zijoje.

6 Nuo 2008 m. sausio 1 d. B su savo patronuojam?ja bendrove E pagal integravimo mokes?i? tikslais schem? sudar? vertikal? integrut?j? grup?, kaip tai suprantama pagal PM? 164bis straipsn?. Pamažu ši grup? buvo išpl?sta, kad apimt? kitas B patronuojam?sias bendroves, taip: nuo 2010 m. sausio 1 d. – bendrov? F, nuo 2011 m. sausio 1 d. – bendrov? G, kuri v?liau buvo prijungta prie bendrov?s F, nuo 2012 m. sausio 1 d. – bendrov? H ir nuo 2013 m. sausio 1 d. – bendroves I, J, K ir L. D?l šios laipsniškai išpl?stos vertikalios integruotos mokes?i? tikslais grup?s B prisi?m? grup?s vadovaujan?iosios bendrov?s vaidmen?, nes tur?jo ne mažiau kaip 95 % vis? buvein? ir centrin? administracij? Liuksemburge turin?i? patronuojam?j? bendrovi? ?statinio kapitalo, ir vis? grup?s bendrovi? rezultatas buvo konsoliduotas, kad b?t? apmokestintas B bendrov?je.

7 C ir D yra pagal Liuksemburgo teis? ?steigtos Liuksemburge mokes?i? tikslais reziduojan?ios bendrov?s, kuri? kapitalas netiesiogiai priklauso pagal Pranc?zijos teis? ?steigtai bendrovei A, o bendrovei B nepriklauso jokia ši? dviej? bendrovi? kapitalo dalis.

8 Dviem 2014 m. gruodžio 8 d. raštais, pateiktais 2014 m. gruodžio 22 d., B, C ir D pateik? prašymus taikyti integravimo mokes?i? tikslais schem?, kaip ji suprantama pagal PM? 164bis straipsn?, atitinkamai nuo 2013 m. sausio 1 d. ir 2014 m. sausio 1 dienos.

9 2015 m. vasario 3 d. sprendimu Tiesiogini? mokes?i? administratoriaus *Sociétés 6 skyrius* (6–asis bendrovi? skyrius, Liuksemburgas, toliau – mokes?i? skyrius) atmet? šiuos prašymus, motyvuodamas tuo, kad B, C ir D neatitiko PM? 164bis straipsnyje numatyt? s?lyg?.

10 Kadangi ? 2015 m. balandžio 27 d. pateikt? skund? d?l šio sprendimo nebuvo atsakyta, 2016 m. rugpj??io 12 d. B, C ir D pareišk? ieškin? *Tribunal administratif* (Administracinis teismas, Liuksemburgas), kuriuo praš? pakeisti arba panaikinti 2015 m. vasario 3 d. mokes?i? skyriaus sprendim?.

11 2017 m. gruodžio 6 d. sprendimu *Tribunal administratif* (Administracinis teismas) pripažino ieškin? nepagr?stu tiek, kiek jis susij?s su integravimo mokes?i? tikslais schemas taikymu nuo 2013 m. sausio 1 d., motyvuodamas tuo, kad prašymas šiuo klausimu tur?jo b?ti pateiktas administratoriui prieš pasibaigiant pirmajam laikotarpiui, kuriam prašoma taikyti integravimo mokes?i? tikslais schem?, t. y. iki 2013 m. pabaigos.

12 Vis d?lto, kiek tai susij? su 2014 mokestiniais metais, *Tribunal administratif* (Administracinis teismas) pripažino ieškin? pagr?stu ir nusprend?, kad draudimas kitoje valstyb?je nar?je ?steigtai

patronuojan?iajai bendrovei nerezidentei sudaryti vienet? mokes?i? tikslais tarp savo patronuojam?j? bendrovi? rezident?i?, kaip numatyta PM? 164bis straipsnyje, nors ta pati galimyb? patronuojan?iajai bendrovei rezidentei suteikiama vertikaliai integruojant, yra nesuderinamas su SESV 49 ir 54 straipsniuose numatytomis jud?jimo ir ?sisteigimo laisv?mis.

13 2018 m. sausio 15 d. B, C ir D pateik? apeliacin? skund? d?l šio sprendimo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiai teismui – *Cour administrative* (Aukš?iausiasis administracinis teismas, Liuksemburgas) tiek, kiek j? ieškinys d?l 2013 mokestini? met? buvo pripažintas nepagr?stu. Ši? bendrovi? teigimu, S?jungos teis?s veiksmingumo principui prieštarauja atsisakymas joms taikyti integravimo mokes?i? tikslais schem? nuo 2013 m. sausio 1 d., nes nebuvo laikytasi vien formalios s?lygos, t. y. nebuvo laikytasi termino, per kur? turi b?ti pateiktas prašymas. Ši? s?lyg? b?t? buv? pernelyg sunku ?vykdyti, atsižvelgiant ? 2013 m. Liuksemburgo administracin? ir teism? praktik?, draudžian?i? bet kok? prašym? d?l horizontalaus integravimo mokes?i? tikslais. B, C ir D pateik? prašym?, kai tik 2014 m. birželio 12 d. Sprendime *SCA Group Holding ir kt.* (C?39/13–C?41/13, EU:C:2014:1758) buvo nustatyti teisiniai argumentai, kuriais jos pagal S?jungos teis? gal?jo remtis savo teise ? Liuksemburgo teis?s aktuose numatyt? integravimo mokes?i? tikslais schem?, atsižvelgiant ? jau egzistuojan?i? integruot? mokes?i? tikslais grup?.

14 Tiesiogini? mokes?i? administratorius prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teisme prašo patvirtinti 2017 m. gruodžio 6 d. *Tribunal administratif* (Administracinis teismas) sprendim? tiek, kiek jis patvirtino atsisakym? taikyti integravimo mokes?i? tikslais schem? laikotarpiui nuo 2013 m. sausio 1 d. Vis d?lto šis administratorius pateik? priešpriešin? apeliacin? skund? d?l šio sprendimo tiek, kiek *Tribunal administratif* (Administracinis teismas) pripažino B, C ir D skund? d?l 2014 mokestini? met? pagr?stu.

15 Tokiomis s?lygomis *Cour administrative* (Aukš?iausiasis administracinis teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar SESV 49 ir 54 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad pagal juos yra draudžiami valstyb?s nar?s teis?s aktai, kuriais nustatoma integravimo mokes?i? tikslais schema, pagal kuri?, viena vertus, leidžiama konsoliduoti tos pa?ios grup?s bendrovi? rezultatus pasinaudojant tik vertikalios integravimo mokes?i? tikslais schema, apiman?ia patronuojan?i?j? bendrov? rezident? arba patronuojan?iosios bendrov?s nerezident?s nacionalin? nuolatin? buvein? ir jos patronuojam?sias bendroves rezidentes, ir, kita vertus, draudžiama išimtinai horizontalaus integravimo mokes?i? tikslais schema, apimanti vien patronuojam?sias bendroves – tiek tuo atveju, kai patronuojan?ioji bendrov? yra nerezident? ir neturi nacionalin?s nuolatin?s buvein?s, tiek tuo atveju, kai patronuojan?ioji bendrov? yra rezident? arba nerezident?, bet turi nacionalin? nuolatin? buvein??

2. Jei ? pirm?j? klausim? b?t? atsakyta teigiamai, ar SESV 49 ir 54 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad pagal juos yra draudžiami tie patys valstyb?s nar?s teis?s aktai, kuriais nustatoma integravimo mokes?i? tikslais schema ir, konkre?iai kalbant, tais teis?s aktais grindžiamas griežtas vertikalios integravimo (pagrindin?s patronuojan?iosios bendrov?s ir jos tiesiogiai arba netiesiogiai patronuojam?j? bendrovi?) ir horizontalaus integravimo (dviej? ar daugiau pagrindin?s patronuojan?iosios bendrov?s patronuojam?j? bendrovi?, kurios nepatenka ? integravimo mokes?i? tikslais schem?) atskyrimas ir d?l jo kylanti pareiga prieš ?gyjant teis? ?steigti horizontaliai mokes?i? tikslais integruot? grup? nutraukti ankstesn? vertikal? integravim? mokes?i? tikslais,

– jei anks?iau buvo sudaryta vertikalios integravimo mokes?i? tikslais schema, apimanti pagrindin? patronuojan?i?j? bendrov? nagrin?jamos valstyb?s nar?s rezident? (kuri kartu yra kitoje valstyb?je nar?je reziduojan?iai pagrindinei patronuojan?iajai bendrovei tarpininkaujanti patronuojamoji bendrov?) ir pagrindin?s patronuojan?iosios bendrov?s patronuojam?sias

bendroves rezidentės, nes pagal atitinkamos valstybės narės teisės aktus siekiant pasinaudoti schema, neatsižvelgiant į tai, kad pagrindinė patalpa yra kitos valstybės narės rezidentė, leidžiama tik vertikalaus integravimo mokesčių tikslais schema,

– jei atitinkamoje valstybėje narėje registruotos pagrindinės integruojančios bendrovės seserinės bendrovės (taigi ir pagrindinės patalpos bendrovės, kuri yra kitos valstybės narės rezidentė, patalpos bendrovės) neleidžiama pasinaudoti esama integravimo mokesčių tikslais schema, nes šios dvi vertikalaus ir horizontalaus integravimo mokesčių tikslais schemos yra nesuderinamos tarpusavyje, ir

– jei ši seserinė bendrovė rezultato traukimas grupės bendrovei konsoliduotųjų rezultatų lemtų anksčiau steigtos vertikalaus integravimo mokesčių tikslais schemos panaikinimą – sukeliant neigiamą mokestinį pasekmę dėl to, kad nebuvo paaisyta nacionalinės teisės aktuose nustatyto minimalaus integravimo laikotarpio, – ir naujos horizontalaus integravimo mokesčių tikslais schemos sukūrimas, net jeigu integruojanti bendrovė rezidentė (kurios lygmeniu konsoliduojami mokesčių tikslais integruotų bendrovė rezultatų liktų ta pati

3. Jeigu ir antrąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar SESV 49 ir 54 straipsniai kartu su Sąjungos teisės veiksmingumo principu turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami tie patys valstybės narės teisės aktai, susiję su integravimo mokesčių tikslais schema, ir, visų pirma, jį nuostata, pagal kurią privaloma bet kokį prašymą leisti pasinaudoti integravimo mokesčių tikslais schema pateikti kompetentingai institucijai iki pirmąjį finansinį metą, kuriems prašoma taikyti tą schemą, pabaigos tuo atveju,

– jei, gavus teigiamus atsakymus į du pirmuosius klausimus, pagal tuos teisės aktus, pažeidžiant steigimo laisvės principą, būtų nenumatyta galimybė horizontalaus integravimo mokesčių tikslais schemą taikyti tik tos pačios patalpos bendrovės patalpos bendrovės ir iš dalies pakeisti esamą vertikaliai mokesčių tikslais integruotą grupę, į ją įtraukiant integruojančios bendrovės seserines bendroves,

– jei pagal atitinkamos valstybės narės administracinę ir teismų praktiką iki paskelbiant [2014 m. birželio 12 d. Sprendimą *SCA Group Holding ir kt.* (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758)] tie teisės aktai buvo laikomi galiojančiais,

– jei, paskelbus [šį] sprendimą ir nepasibaigus 2014 metams, kelios bendrovės pateiktų prašymą leisti, vadovaujantis [šiuo] sprendimu, pagal horizontalaus integravimo principą prisijungti prie esamos mokesčių tikslais integruotos grupės su egzistuojančia integruojančia bendrove ir

– jei tas prašymas buvo pateiktas ne tik dėl 2014 mokestinio metų, kurie prašymo pateikimo metu dar nebuvo pasibaigę, bet ir dėl ankstesnių 2013 mokestinio metų, nuo kurių susijusios bendrovės atitiko visas esmines Sąjungos teisės nuostatas atitinkančias sąlygas, pagal kurias leidžiama taikyti integravimo mokesčių tikslais schemą“

## **Dėl prejudicinių klausimų**

### ***Pirminės pastabos***

16 Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo, kuris pagal SESV 267 straipsnyje nustatytą teismo bendradarbiavimo sistemą vienintelis turi jurisdikciją aiškinti nacionalinę teisę (2018 m. lapkričio 7 d. Sprendimo *C ir A*, C-257/17, EU:C:2018:876, 34 punktas ir nurodyta jurisprudencija), paaiškinimą matyti, kad iš dalies pakeistame PM 164bis straipsnyje numatyta galimybė horizontaliai mokesčių tikslais integruoti neintegruojančiosios patalpos bendrovės rezidentės arba nerezidentės patalpos bendrovė rezidentė

su kitomis patronuojamosiomis bendrovėmis rezidentėmis. Vis dėlto, šio teismo teigimu, šis pakeitimas taikomas „tik nuo 2015 mokestinių metų“. Todėl pagrindinėje byloje nagrinėjamiems 2013 ir 2014 mokestiniams metams ir toliau taikomas PM 164bis straipsnis.

17 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat nurodo, kad PM 164bis straipsnyje numatyta integravimo mokesčių tikslais schema yra speciali bendrovių grupės konsoliduoto pelno apmokestinimo tvarka ir reiškia, kad visos tos integracijos srityje patenkančios bendrovės nustato jų pačių apskaitinius ir mokestinius rezultatus, iš atitinkamų apskaitos rezultatų pašalina dvigubus atskaitymus ar dvigubą apmokestinimą, kuris gali atsirasti dėl grupės bendrovių sudarytų sandorių, ir kad šie rezultatai yra konsoliduojami integruojančios bendrovės lygiu, o tai reiškia atitinkamų bendrovių teigiamų ir neigiamų rezultatų užskaitą, kad būtų gautas apmokestinamas konsoliduotas rezultatas mokesčių tikslais vienos integruojančios bendrovės lygiu. Pagal PM 164bis straipsnį toks integravimas mokesčių tikslais buvo negalimas nedalyvaujant patronuojančiajai bendrovei ir buvo galimas tik vienos ir tos pačios mokesčių jurisdikcijos integravimo santykių atveju.

18 Be to, pagal prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo jurisprudenciją mokesčių mokytojai, kurie atitinka PM 164bis straipsnyje nustatytas materialias sąlygas, turi teisę reikalauti, kad jiems būtų taikoma integravimo mokesčių tikslais schema, todėl kompetentingas mokesčių skyrius privalo duoti savo sutikimą, jei patikrinęs nustato, kad būtų vykdytos šios sąlygos.

19 Tiesioginiai prejudiciniai klausimai reikia atsakyti atsižvelgiant į šiuos argumentus.

### ***Dėl pirmojo klausimo***

20 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar SESV 49 ir 54 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos, nors ir leidžiama patronuojančiajai bendrovei rezidentei arba patronuojančiosios bendrovės nerezidentės nuolatinei buveinei šioje valstybėje narėje vertikalčiai integruoti mokesčių tikslais savo patronuojamąsias bendroves, patronuojančiosios bendrovės nerezidentės patronuojamąją bendrovę horizontalus integravimas mokesčių tikslais neleidžiamas.

21 Įsisteigimo laisvė, kuri pagal SESV 49 straipsnį pripažįstama Sąjungos piliečiams, apima jų teisę imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos ir ją verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones tomis pačiomis sąlygomis, kokias įsisteigimo valstybės narės teisės aktai nustato savo pačių piliečiams. Remiantis SESV 54 straipsniu, ji apima pagal valstybės narės teisės aktus steigtą ir Sąjungoje savo pagrindines registruotas buveines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą turinčią bendrovę teisę vykdyti veiklą atitinkamoje valstybėje narėje per patronuojamąją bendrovę, filialą ar atstovybę (2014 m. balandžio 1 d. Sprendimo *Felixstowe Dock and Railway Company ir kt.*, C-80/12, EU:C:2014:200, 17 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

22 Dėl bendrovių primintina, kad jos priskiriamos konkrečios valstybės teisės sistemai pagal jų registruotą buveinę, kaip ji suprantama pagal SESV 54 straipsnį, kaip fiziniai asmenys – pagal pilietybę. Tačiau pripažinus, kad rezidavimo valstybės narė gali laisvai taikyti skirtingą vertinimą vien dėl to, kad bendrovės registruota buveinė yra kitoje valstybėje narėje, SESV 49 straipsnis taptų beprasmis. Taigi įsisteigimo laisvė skirta užtikrinti, kad priimančiojoje valstybėje narėje būtų taikomas nacionalinis vertinimas, ir kartu draudžia bet kokią diskriminaciją dėl bendrovių registruotos buveinės vietos (2014 m. birželio 12 d. Sprendimo *SCA Group Holding ir kt.*, C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, 45 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

23 Integravimo mokesčių tikslais schema, kaip nagrinėjamoji pagrindinėje byloje, yra mokestinė

lengvata atitinkamoms bendrov?ms. Kompensuojant ? integravimo srit? patenkan?i? bendrovi? teigiamus ir neigiamus rezultatus ir šiuos rezultatus konsoliduojant integruojan?ios patronuojan?iosios bendrov?s lygiu d?l integravimo mokes?i? tikslais schemos atitinkam? bendrovi? grupei suteikiama finansin? lengvata (pagal analogij? žr. 2014 m. birželio 12 d. Sprendimo *SCA Group Holding ir kt.*, C?39/13 – C?41/13, EU:C:2014:1758, 46 punkt?).

24 Pagal PM? 164bis straipsn? tokia mokes?io lengvata suteikiama patronuojan?iosioms bendrov?ms Liuksemburgo rezident?ms arba patronuojan?i?j? bendrovi? nerezident?i? nuolatin?ms buvein?ms šioje valstyb?je nar?je, leidžiant konsoliduoti patronuojam?j? bendrovi? rezident?i? mokes?i? rezultatus ši? patronuojan?i?j? bendrovi? ir nuolatini? buveini? lygiu.

25 Taigi pagrindin?je byloje nagrin?jami teis?s aktai sukuria skirting? vertinim? tarp, pirma, Liuksemburge buvein? turin?i? patronuojan?i?j? bendrovi?, kurios d?l integravimo mokes?i? tikslais gali, be kita ko, kompensuoti j? pelning? patronuojam?j? bendrovi? teigiamais rezultatais neigiamus nuostoling? patronuojam?j? bendrovi? rezultatus, ir, antra, patronuojan?i?j? bendrovi?, kurios taip pat turi patronuojam?j? bendrovi? Liuksemburge, bet kurios turi buvein? kitoje valstyb?je nar?je ir neturi nuolatin?s buvein?s Liuksemburge ir kurios negali pasinaudoti šia integravimo mokes?i? tikslais schema, taigi ir šia schema suteikiama mokes?i? lengvata.

26 Pirmesniame punkte konstatuoto skirtingo vertinimo nepaneigia argumentai, pateikti Liuksemburgo vyriausyb?s, kuri savo rašytin?se pastabose teigia, kad visoms bendrov?ms, kurioms taikomas Liuksemburgo Didžiosios Hercogyst?s mokestinis suverenitetas, taikomas toks pats vertinimas. Šios vyriausyb?s teigimu, pirma, jei patronuojan?ioji bendrov? nerezident? turi nuolatin? buvein? Liuksemburge, jai gali b?ti taikomas toks pats vertinimas kaip ir patronuojan?iosioms bendrov?ms rezident?ms. Kita vertus, net esant išimtinai vidaus situacijai patronuojan?iosios bendrov?s patronuojamosios bendrov?s negal?t? b?ti integruotos mokes?i? tikslais be patronuojan?iosios bendrov?s dalyvavimo.

27 Šiuo klausimu vis? pirma reikia pažym?ti, kad iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, jog pagrindin? byla susijusi ne su galimybe patronuojan?iajai bendrovei nerezidentei b?ti ?trauktai ? Liuksemburgo integravimo mokes?i? tikslais schem? taip pat kaip ir jos patronuojamajai bendrovei rezidentei, o tik su galimybe horizontaliai integruoti pa?i? patronuojam?j? bendrovi?, kurios visos yra Liuksemburgo rezident?s, rezultatus. Tod?l aplinkyb?, kad patronuojan?iajai bendrovei nerezidentei netaikomas Liuksemburgo mokestinis suverenitetas, neturi reikšm?s.

28 Be to, tiesa, kad esant išimtinai vidaus situacijai patronuojan?iosios bendrov?s rezident?s patronuojam?j? bendrovi? rezident?i? integravimas mokes?i? tikslais negali b?ti atliktas be šios bendrov?s dalyvavimo. Kai horizontalus patronuojan?iosios bendrov?s rezident?s patronuojam?j? bendrovi? rezident?i? integravimas neleidžiamas, vis d?lto ši? patronuojam?j? bendrovi? rezultatai gali b?ti konsoliduoti, kaip nurodyta šio sprendimo 25 punkte, ?traukiant ši? patronuojam?j? bendrovi? peln? ? patronuojan?iosios bendrov?s peln?.

29 Ta?iau patronuojan?iosios bendrov?s nerezident?s patronuojam?j? bendrovi? atveju patronuojam?j? bendrovi? pelno konsolidavimas ne?manomas nei taikant vertikal?, nei taikant horizontal? integravim? mokes?i? tikslais.

30 Galiausiai, Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nurodyta, kad SESV 49 straipsnio pirmos pastraipos antras sakinyss aiškiai palieka ?kio subjektams galimyb? laisvai pasirinkti tinkam? teisin? form? savo veiklai kitoje valstyb?je nar?je vykdyti ir šio laisvo pasirinkimo neturi riboti diskriminacin?s mokes?i? nuostatos (šiuo klausimu žr. 1986 m. sausio 28 d. Sprendimo *Komisija / Pranc?zija*, 270/83, EU:C:1986:37, 22 punkt?; 2012 m. rugs?jo 12 d. Sprendimo *Philips Electronics UK*, C?18/11, EU:C:2012:532, 13 punkt? ir 2017 m. geguž?s 17 d. Sprendimo X,

C?68/15, EU:C:2017:379, 40 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?). Vadinasi, argumentas, kad nuolatin?s buvein?s ar tarpin?s patronuojamosios bendrov?s, atliekan?ios esam? patronuojam?j? bendrovi? patronuojan?iosios bendrov?s vaidmen?, ?steigimas Liuksemburge b?t? leid?s patronuojan?iajai bendrovei nerezidentei pasinaudoti savo patronuojam?j? bendrovi? reziden?i? rezultat? integravimu mokes?i? tikslais, neturi reikšm?s.

31 Tiek, kiek byloje nagrin?jamomis PM? nuostatomis mokes?i? poži?riu mažiau palankiai vertinamos tarpvalstybin?s situacijos, palyginti su išimtinai vidaus situacijomis, šios nuostatos yra Sutarties nuostatomis d?l ?sisteigimo laisv?s iš principo uždraustas apribojimas (pagal analogij? žr. 2008 m. lapkri?io 27 d. Sprendimo *Papillon*, C?418/07, EU:C:2008:659, 32 punkt? ir 2014 m. birželio 12 d. Sprendimo *SCA Group Holding ir kt.*, C?39/13-C?41/13, EU:C:2014:1758, 48 punkt?).

32 Toks apribojimas gali b?ti leidžiamas tik jei jis taikomas objektyviai nepanašioms situacijoms arba pagr?stas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu ir yra proporcingas šiam tikslui (šiuo klausimu žr. 2014 m. liepos 17 d. Sprendimo *Nordea Bank Danmark*, C?48/13, EU:C:2014:2087, 23 punkt? ir 2018 m. birželio 12 d. Sprendimo *Bevola ir Jens W. Trock*, C?650/16, EU:C:2018:424, 20 punkt?).

33 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? tarpvalstybin?s situacijos ir vidaus situacijos panašumas turi b?ti nagrin?jamas atsižvelgiant ? atitinkamomis nacionalin?mis nuostatomis siekiam? tiksl? (šiuo klausimu žr. 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Oy AA*, C?231/05, EU:C:2007:439, 38 punkt?; 2010 m. vasario 25 d. Sprendimo *X Holding*, C?337/08, EU:C:2010:89, 22 punkt?; 2014 m. birželio 12 d. Sprendimo *SCA Group Holding ir kt.*, C?39/13–C?41/13, EU:C:2014:1758, 28 punkt? ir 2018 m. birželio 12 d. Sprendimo *Bevola ir Jens W. Trock*, C?650/16, EU:C:2018:424, 32 punkt?).

34 Skirtingas patronuojan?i?j? bendrovi?, turin?i? buvein? Liuksemburge, ir patronuojan?i?j? bendrovi?, turin?i? buvein? kitoje valstyb?je nar?je ir neturin?i? nuolatin?s buvein?s Liuksemburge, vertinimas, kiek tai susij? su galimybe konsoliduoti j? patronuojam?j? bendrovi? rezultat? Liuksemburge, susij?s su objektyviai panašiomis situacijomis.

35 Iš ties?, kaip matyti iš prašymo priimti prejudicin? sprendim?, PM? 164bis straipsnyje nustatyta integravimo mokes?i? tikslais schema numatyta mokes?i? neutralumo sumetimais, kad b?t? galima konsoliduotai apmokestinti dal? grup?s bendrovi? ar visas grup?s bendroves.

36 Vis d?lto tiek, kiek tai susij? su Liuksemburge ?steigt? patronuojam?j? bendrovi? rezultat? konsolidavimu ir j? apmokestinimu šioje valstyb?je nar?je, šis tikslas gali b?ti taip pat pasiektas grupi?, kuri? patronuojan?ioji bendrov? taip pat yra ?steigta šioje valstyb?je nar?je, ir grupi?, kuri? patronuojan?iosios bendrov?s n?ra ?ia ?steigtos, atveju (pagal analogij? žr. 2014 m. birželio 12 d. Sprendimo *SCA Group Holding ir kt.*, C?39/13-C?41/13, EU:C:2014:1758, 51 punkt?).

37 Galiausiai nei prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, nei Liuksemburgo vyriausyb? nenurod? bendrojo intereso pagrind?, kurie prireikus gal?t? pateisinti skirting? vertinim?, kur? lemia pagrindin?je byloje nagrin?jama integravimo mokes?i? tikslais schema.

38 Šiomis aplinkyb?mis ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti taip, jog SESV 49 ir 54 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami valstyb?s nar?s teis?s aktai, pagal kuriuos, nors ir leidžiama patronuojan?iajai bendrovei rezidentei arba patronuojan?iosios bendrov?s nerezident?s nuolatinei buveinei šioje valstyb?je nar?je vertikalčiai integruoti mokes?i? tikslais savo patronuojam?sias bendroves, patronuojan?iosios bendrov?s nerezident?s patronuojam?j? bendrovi? horizontalus integravimas mokes?i? tikslais neleidžiamas.



## **D?I antrojo klausimo**

39 Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar SESV 49 ir 54 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami valstyb?s nar?s teis?s aktai, pagal kuriuos kitoje valstyb?je nar?je buvein? turinti patronuojan?ioji bendrov? ?pareigojama išskaidyti vienos iš jos patronuojam?j? bendrovi? ir tam tikro skai?iaus jos žemesn?s grandies patronuojam?j? bendrovi? reziden?i? vertikal? integravim? mokes?i? tikslais, kad ši patronuojamoji bendrov? gal?t? horizontaliai integruotis mokes?i? tikslais su kitomis min?tos patronuojan?iosios bendrov?s patronuojamosiomis bendrov?mis, nors integruojanti patronuojamoji bendrov? rezident? lieka ta pati ir vertikalaus integravimo mokes?i? tikslais išskaidymas prieš nacionalin?s teis?s aktuose numatyto minimalaus integravimo laikotarpio pabaig? reiškia atitinkam? bendrovi? individual? patikslint? apmokestinim?.

40 Šiuo klausimu vis? pirma reikia pažym?ti, kad, kaip savo prašyme priimti prejudicin? sprendim? nurodo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, iš dalies pakeistu PM? 164bis straipsniu nustatyta horizontalaus integravimo mokes?i? tikslais schema sukurta kaip alternatyvi vertikalaus integravimo schema, tod?l šios dvi schemos netaikomos kartu, o vienos schemos pakeitimas ? kit? lemia anks?iau egzistavusios integruotos mokes?i? tikslais grup?s išskaidym?.

41 Be to, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nuomone, nors iš dalies pakeistas PM? 164bis straipsnis negali b?ti taikomas atgaline data pagrindin?je byloje nagrin?jamiems mokestiniams metams, ta?iau PM? 164bis straipsn?, taikom? šiems mokestiniams metams, reikia aiškinti atsižvelgiant ? vertikalaus ir horizontalaus integravimo mokes?i? tikslais schem? atskyrim?, o tai reiškia pareig? išskaidyti anks?iau egzistavus? vertikal? integravim? mokes?i? tikslais prieš galint sudaryti horizontaliai integruot? mokes?i? tikslais grup?. Vis d?lto integruotos mokes?i? tikslais grup?s egzistavimo išskaidymas prieš pasibaigiant minimaliam šio integravimo laikotarpiui, kuris pagal PM? 164bis straipsnio 4 dal? yra penkeri veiklos metai, lemia vis? bendrovi?, kurios nesilaik? min?tos minimalios trukm?s, individual? patikslint? apmokestinim?. Šis individualus patikslintas apmokestinimas atliekamas tais metais, kai rezultat? konsolidavimas nebeleidžiamas.

42 Galiausiai iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad pagal pagrindin?je byloje nagrin?jamus nacionalin?s teis?s aktus tiek, kiek tai susij? su grupe, kuri? sudaro patronuojan?ioji bendrov?, kurios buvein? yra Liuksemburge, ir patronuojamosios bendrov?s rezident?s, patronuojamoji bendrov? rezident? gali prisijungti prie anks?iau egzistavusios integruotos mokes?i? tikslais grup?s ir j? palikti pasibaigus minimaliam penkeri? veiklos met? laikotarpiui; taip integruot? patronuojam?j? bendrovi? lygiu bet koks integruotos mokes?i? tikslais grup?s sud?ties pasikeitimas nelemia buvusios integruotos mokes?i? tikslais grup?s išskaidymo ir naujos grup?s suk?rimo.

43 Iš to, kas išd?styta, matyti, kad patronuojan?ioji bendrov?, kurios buvein? yra Liuksemburge, gali laisvai nuspr?sti ?traukti patronuojam?j? bendrov? rezident? ? egzistuojan?i? integruot? mokes?i? tikslais grup? ir j? iš jos pašalinti po minimalaus penkeri? met? laikotarpio, tod?l šiai patronuojamajai bendrovei v?l bus taikoma individualaus apmokestinimo tvarka, ir n? d?l vienos iš ši? operacij? nebus išskaidyta buvusi integruota grup? ir nebus sukurta nauja grup?.

44 Vis d?lto d?l vertikalaus ir horizontalaus integravimo mokes?i? tikslais schem? atskyrimo, kaip nurod? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, patronuojan?ioji bendrov?, kurios buvein? yra kitoje valstyb?je nar?je ir neturi nuolatin?s buvein?s Liuksemburge, gali integruoti savo patronuojam?sias bendroves rezidentes tik išskaidydama vertikal? integravim? mokes?i? tikslais, egzistuojant? tarp vienos iš ši? patronuojam?j? bendrovi? ir tam tikr? jos

žemesnės grandies patronuojamąją bendrovę rezidentę. Jei šios patronuojamosios bendrovės rezidentės ir jos žemesnės grandies patronuojamąją bendrovę rezidentę integravimas buvo taikomas ne visoms atitinkamoms bendrovėms ar tik kai kurioms iš jų per visą pagrindinį byloje nagrinėjamuose nacionalinės teisės aktuose numatytą minimalų penkerių metų laikotarpį, dėl egzistuojančio integravimo išskaidymo atitinkamą bendrovę apmokestinimas patikslinamas.

45 Galimybę traukti patronuojamąją bendrovę anksčiau egzistavusią integruotą mokesčių tikslais grupę neišskaidant ankstesnės integruotos grupės ir nesukuriant naujos grupės yra mokesčių lengvata atitinkamoms bendrovėms.

46 Vadinas, šiuo atveju patronuojančioji bendrovė, kurios buveinė yra kitoje valstybėje narėje nei Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, dėl pareigos išskaidyti esamą integruotą grupę prieš horizontaliai integruojant mokesčių tikslais jos patronuojamąsias bendroves rezidentes vertinama mažiau palankiai, palyginti su patronuojančiąja bendrove, kurios buveinė yra šioje valstybėje narėje.

47 Priešingai, nei savo rašytinėse pastabose teigia Liuksemburgo vyriausybė, šiuo klausimu neturi reikšmės aplinkybės, kad išimtinai vidaus situacijoje nėra viena bendrovė tuo pačiu metu negali priklausyti dviem integruotoms grupėms.

48 Iš tiesų, kaip buvo pažymėta šio sprendimo 25, 28 ir 43 punktuose, Liuksemburge buveinę turinti patronuojančioji bendrovė vis dėlto gali pasiekti, kad patronuojamosios bendrovės rezultatai būtų konsoliduoti kartu su kitų patronuojamąją bendrovę rezidentę rezultatais, traukdama šią patronuojamąją bendrovę esamą vertikalų integravimą mokesčių tikslais. Vadinas, susiklosčius tokiai vidaus situacijai nekyla dviejų integruotų grupių egzistavimo tuo pačiu metu problema ir tik patronuojančioji bendrovė nerezidentė susiduria su pareiga išskaidyti anksčiau buvusią integruotą grupę, kad būtų konsoliduoti jos patronuojamąją bendrovę rezidentę rezultatai.

49 Todėl tai, kad patronuojančioji bendrovė nerezidentė, kuri neturi nuolatinės buveinės Liuksemburge, gali horizontaliai integruoti savo patronuojamąsias bendroves rezidentes tik išskaidžiusi bendrovę ir tam tikrą jos žemesnės grandies patronuojamąją bendrovę rezidentę esamą vertikalų integravimą, sudaro nepalankesnės sąlygos tarpvalstybinėmis situacijoms, palyginti su išimtinai vidaus situacijomis. Taigi tokia faktinė pareiga yra Sutarties nuostatomis dėl sistėigimo laisvės iš esmės draudžiamas apribojimas, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 31 punkte nurodytą jurisprudenciją.

50 Pagal šio sprendimo 32 straipsnyje primintą jurisprudenciją toks apribojimas leidžiamas, tik jei jis taikomas objektyviai nepanašioms situacijoms arba pagrįstas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu ir yra proporcingas šiam tikslui.

51 Liuksemburgo vyriausybė tvirtina, kad situacija, kai Liuksemburge buveinę turinti patronuojančioji bendrovė vertikaliai integruoja mokesčių tikslais patronuojamąją bendrovę rezidentę, nėra panaši, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 33 punkte primintą Teisingumo Teismo jurisprudenciją, šioje situacijoje, kai bendrovės, kurios buveinė yra kitoje valstybėje narėje, patronuojamoji bendrovė ketina integruotis su kita patronuojančiąja bendrove, nes patronuojamosios bendrovės vertikalus integravimas mokesčių tikslais galimas tik tuo atveju, jei patronuojančiąjai bendrovei tiesiogiai ar netiesiogiai priklauso bent 95 % patronuojamosios bendrovės kapitalo dalis ir kai patronuojamoji bendrovė, kuri ketina integruotis su kita patronuojančiąja bendrove, neturi 95 % šios patronuojamosios bendrovės kapitalo.

52 Kadangi, kaip matyti iš šio sprendimo 35 punkto, dalies grupės bendrovė ar visos šios grupės bendrovės konsoliduoto apmokestinimo tikslu, kiek tai susiję su patronuojamąją bendrovę rezidentę Liuksemburge gauto rezultato konsolidavimu ir jo apmokestinimu šioje valstybėje

nar?je, gali pasiekti tiek grup?s, kuri? patronuojan?ioji bendrov? ?steigta šioje valstyb?je nar?je, tiek grup?s, kuri? patronuojan?ioji bendrov? n?ra ?ia ?steigta, reikia konstatuoti, kad d?l to, jog kitoje valstyb?je nar?je ?steigta patronuojan?ioji bendrov? tiesiogiai ar netiesiogiai turi ne mažiau nei 95 % patronuojam?j? bendrovi? reziden?i?, kurios ketina konsoliduoti j? rezultatus, kapitalo, skirtingas vertinimas negali b?ti pateisinamas objektyvios situacijos skirtumu.

53 Be to, nei prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, nei Liuksemburgo vyriausyb? nenurod? privalom?j? bendrojo intereso pagrind?, pateisinan?i? tok? apribojim?.

54 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? antr?j? klausim? reikia atsakyti taip, jog SESV 49 ir 54 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami valstyb?s nar?s teis?s aktai, pagal kuriuos kitoje valstyb?je nar?je buvein? turinti patronuojan?ioji bendrov? ?pareigojama išskaidyti vienos iš jos patronuojam?j? bendrovi? ir tam tikro skai?iaus jos žemesn?s grandies patronuojam?j? bendrovi? reziden?i? vertikal? integravim? mokes?i? tikslais, kad ši patronuojamoji bendrov? gal?t? horizontaliai integruotis mokes?i? tikslais su kitomis min?tos patronuojan?iosios bendrov?s patronuojamosiomis bendrov?mis, nors integruojanti patronuojamoji bendrov? rezident? lieka ta pati ir vertikalaus integravimo mokes?i? tikslais išskaidymas prieš nacionalin?s teis?s aktuose numatyto minimalaus integravimo laikotarpio pabaig? reiškia atitinkam? bendrovi? individual? patikslint? apmokestinim?.

### ***D?l tre?iojo klausimo***

55 Tre?iuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar SESV 49 ir 54 straipsniai ir S?jungos teis?s veiksmingumo principas turi b?ti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami valstyb?s nar?s teis?s aktai, susij? su integravimo mokes?i? tikslais schema, kuriuose numatyta, kad bet koks prašymas, kuriuo siekiama pasinaudoti tokia schema, kompetentingai institucijai b?tinai turi b?ti pateiktas iki pirm?j? mokestini? met?, kuriems prašoma taikyti ši? schem?, pabaigos.

56 Prašyme priimti prejudicin? sprendim? nacionalinis teismas nurodo, kad PM? 164bis straipsnio 4 dalyje nenumatytas apmokestinamojo asmens reikalavim? nei naikinamasis terminas tiek ikiteisminiame, tiek teisminiame lygyje, nei senaties terminas, atgaline data apribojantis tokio reikalavimo priimtinum?, bet ja siekiama apibr?žti leidimo taikyti integravimo mokes?i? tikslais schem? proced?r?. Šia nuostata iš ties? siekiama, kad kompetentingo mokes?i? skyriaus pripažinimas, jog prašyme nurodytai bendrovi? grupei taikoma integravimo mokes?i? tikslais schema, gal?t? b?ti nustatytas tinkamu momentu prieš visoms susijusioms bendrov?ms rengiant savo ?moni? ataskaitas už pirmuosius integravimo mokes?i? tikslais schemas taikymo metus ir su jais susijusias mokes?i? deklaracijas.

57 Nagrin?jamu atveju tre?iasis klausimas pateiktas tokiomis aplinkyb?mis, kai, kaip paaiškina prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, kiek tai susij? su 2013 mokestiniais metais, pagal Liuksemburgo administracin? ir teism? praktik? nacionalin?s teis?s aktai, pagal buvo ne?manomas tos pa?ios patronuojan?iosios bendrov?s, kurios buvein? yra kitoje valstyb?je nar?je, patronuojam?j? bendrovi? horizontalus integravimas mokes?i? tikslais, buvo laikomi suderinamais su S?jungos teise.

58 Šiuo klausimu B, C ir D teigia, kad j? pav?lavimas pateikti prašym? d?l horizontalaus integravimo mokes?i? tikslais, susijusio su 2013 mokestiniais metais, pateisinamas tuo, jog iki paskelbiant 2014 m. birželio 12 d. Sprendim? *SCA Group Holding ir kt.* (C?39/13–C?41/13, EU:C:2014:1758) pagal Liuksemburgo administracin? ir teism? praktik? toks prašymas buvo draudžiamas. Vis d?lto jos pateik? prašym? netrukus po šio sprendimo paskelbimo, t. y. tuo metu, kai tur?jo reali? galimybi?, kad šis prašymas bus patenkintas, ir prieš pasibaigiant bendram penkeri? met? senaties terminui, numatytam Liuksemburgo teis?je.

59 Šiuo klausimu iš atsakym? ? pirm?j? ir antr?j? klausimus matyti, kad SESV 49 ir 54 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami valstyb?s nar?s teis?s aktai, pagal kuriuos, nors ir leidžiamas integravimas mokes?i? tikslais leidžiamas patronuojan?iosios bendrov?s rezident?s ar patronuojan?iosios bendrov?s nerezident?s nuolatin?s buvein?s šioje valstyb?je nar?je ir j? patronuojam?j? bendrovi? reziden?i? integravimas mokes?i? tikslais, pagal juos neleidžiamas vien patronuojan?iosios bendrov?s nerezident?s patronuojam?j? bendrovi? reziden?i? horizontalus integravimas mokes?i? tikslais.

60 Pagal suformuot? Teisingumo Teismo jurisprudencij? S?jungos teis?s normos išaiškinimas, kur? pateikia Teisingumo Teismas ?gyvendindamas SESV 267 straipsniu jam suteikt? kompetencij?, paaiškina ir patikslina šios normos prasm? ir apimt?, kaip ji turi arba tur?jo b?ti suprantama ir taikoma nuo jos ?sigaliojimo momento. Iš to išplaukia, kad taip išaiškint? norm? teismas gali ir turi taikyti net teisiniams santykiams, atsiradusiems ir susidariusiems iki sprendimo, kuriame išnagrin?tas prašymas d?l išaiškinimo, jei, be to, yra ?vykdytos s?lygos, leidžian?ios kompetentinguose teismuose pareikšti ieškin?, susijus? su šios normos taikymu (2007 m. kovo 6 d. Sprendimo *Meilicke ir kt.*, C?292/04, EU:C:2007:132, 34 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

61 Pagrindin?je byloje formali s?lyga, susijusi su pareiga pateikti prašym? taikyti integravimo mokes?i? tikslais schem? prieš pasibaigiant pirmiesiems mokestiniais metams, kuriems prašoma taikyti ši? schem?, d?l 2013 mokestinio met? nebuvo ?vykdyta.

62 Šiuo klausimu pasakytina, kad nors prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas šio termino nelaiko naikinamuoju terminu, iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos vis d?lto matyti, kad d?l min?to termino nesilaikymo *Tribunal administratif* (Administracinis teismas) atmet? skund? d?l sprendimo, kuriuo atmestas prašymas d?l integravimo, kiek tai susij? su 2013 mokestiniais metais.

63 Taigi klausimas, ar aplinkyb?, kad praleistas terminas pateikti prašym? d?l integravimo mokes?i? tikslais tokiomis aplinkyb?mis, kokios aptariamose pagrindin?je byloje, gali b?ti panaudota prieš pareišk?jas pagrindin?je byloje, turi b?ti nagrin?jamas atsižvelgiant pagal analogij? ? lygiavertiškumo ir veiksmingumo principus, kurie taikomi prašymams, skirtiems užtikrinti naudojim?si teise, kuri? suinteresuotasis asmuo kildina iš S?jungos teis?s (šiuo klausimu žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *TDC*, C?327/15, EU:C:2016:974, 89–91 punktus), ir ieškiniams teisme, skirtiems tokios teis?s išsaugojimui užtikrinti (šiuo klausimu žr., be kita ko, 2018 m. spalio 24 d. Sprendimo *XC ir kt.*, C?234/17, EU:C:2018:853, 22 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

64 Kalbant apie lygiavertiškumo princip?, iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos nematyti, kad PM? 164bis straipsnio 4 dalyje numatytas prašymo integruoti mokes?i? tikslais pateikimo terminas neatitinka šio principo.

65 D?l veiksmingumo principo primintina, kad kiekvienu atveju valstyb?s nar?s privalo užtikrinti veiksming? S?jungos teis?je ?tvirtint? teisi? apsaug? ir kad pagal š? princip? ypa? reikalaujama,

kad dėl valstybių narių mokesčių institucijų Sąjungos teisės sistemos suteiktą teisių gyvendinimas netaptų praktiškai neįmanomas ar pernelyg sudėtingas (2017 m. gruodžio 20 d. Sprendimo *Caterpillar Financial Services*, C-500/16, EU:C:2017:996, 41 punktas).

66 Pagal suformuotą jurisprudenciją kiekvieną atvejį, kai kyla klausimas, ar dėl nacionalinės procesinės teisės nuostatos Sąjungos teisės taikymas tampa neįmanomas arba pernelyg sudėtingas, reikia nagrinėti atsižvelgiant į šios nuostatos svarbą visame procese, proceso eigą ir jo ypatumus įvairiose nacionalinėse institucijose. Žvelgiant iš šios perspektyvos, prireikus reikia, be kita ko, atsižvelgti į teisės gynybą apsaugą, teisinio saugumo ir tinkamos proceso eigos principus (2018 m. spalio 22 d. Sprendimo *INEOS Köln*, C-572/16, EU:C:2018:100, 44 punktas ir 2018 m. spalio 24 d. Sprendimo *XC ir kt.*, C-234/17, EU:C:2018:853, 49 punktas).

67 Be to, dėl veiksmingumo principo Teisingumo Teismas yra pripažinęs, jog tai, kad teisinio saugumo, kuris apsaugo tiek mokesčių mokėtoją, tiek administratorių, sumetimais nustatomi protingi naikinamieji terminai pareikšti ieškinį, atitinka Sąjungos teisę. Dėl tokių senaties terminų naudojimas Sąjungos teiseje nustatytomis teisėmis netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas, net jei dėl šių terminų suėjimo ieškinys ar jo dalis *per definitionem* privalo būti atmesti (2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Q-Beef ir Bosschaert*, C-89/10 ir C-96/10, EU:C:2011:555, 36 punktas ir nurodyta jurisprudencija). Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją tai, kad Teisingumo Teismas gali konstatuoti Sąjungos teisės pažeidimą, iš esmės neturi poveikio senaties termino eigos pradžia (2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Q-Beef ir Bosschaert*, C-89/10 ir C-96/10, EU:C:2011:555, 47 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

68 Pagal Sąjungos teisės nacionalinės valdžios institucijoms draudžiama remtis protingo senaties termino pasibaigimu, tik jeigu dėl jo elgesio, egzistuojant naikinamajam terminui, iš asmens buvo visiškai atimta galimybė pasinaudoti teisėmis pagal Sąjungos teisės nacionaliniuose teismuose (šiuo klausimu žr. 2010 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Barth*, C-542/08, EU:C:2010:193, 33 punktą ir 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Q-Beef ir Bosschaert*, C-89/10 ir C-96/10, EU:C:2011:555, 51 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

69 Žinoma, dėl priemonių teisių gynimo priemonių, siekiant nustatyti valstybės narės atsakomybę už Sąjungos teisės pažeidimą, gyvendinimo Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad veiksmingumo principui prieštarautų tai, jei iš nukentėjusių asmenų būtų reikalaujama sistemiškai pasinaudoti visomis jiems prieinamomis teisinės gynbos priemonėmis, net jei tai būtų pernelyg sunku ar to negalima būtų pagrįstai iš jų reikalauti (2009 m. kovo 24 d. Sprendimo *Danske Slagterier*, C-445/06, EU:C:2009:178, 62 punktas ir 2010 m. lapkričio 25 d. Sprendimo *Fuß*, C-429/09, EU:C:2010:717, 77 punktas).

70 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.* (C-397/98 ir C-410/98, EU:C:2001:134) 104–106 punktuose Teisingumo Teismas nusprendė, kad būtų neįmanoma arba pernelyg sudėtinga naudotis teisėmis, kurias privatiems asmenims suteikia tiesiogiai taikomos Sąjungos teisės nuostatos, jeigu jų prašymai dėl žalos atlyginimo, grindžiami Sąjungos teisės pažeidimu, turėtų būti atmesti arba susiaurinti tik dėl to, jog privatūs asmenys nepašalinti pasinaudoti Sąjungos nuostatomis jiems suteikta teise, kurios nacionalinis įstatymas jiems nenumatė, kad šiam tikslui numatytomis teisinėmis gynbos priemonėmis, remdamiesi Sąjungos teisės viršenybe ir tiesioginiu veikimu, galėtų užginčyti valstybės narės atsisakymą. Tokiu atveju būtų nepagrįsta reikalauti iš nukentėjusių asmenų pasinaudoti jiems prieinamomis teisinėmis gynbos priemonėmis, nes jie bet kuriuo atveju būtų turintys iš anksto vykdyti byloje, kuriose priimtas tas sprendimas, nagrinėti mokėjimo pareigą, ir net jei nacionalinis teismas būtų nusprendęs, kad išankstinis šio mokėjimo pobūdis nesuderinamas su Sąjungos teise, atitinkami asmenys nebūtų galę susigrąžinti šios sumos ir jiems galbūt būtų skirta bauda.

71 Vis dėlto, nors pagal pagrindinį byloje nagrinjamą teisės aktą, Liuksemburgo

administracin? ir teism? praktik?, kalbant apie 2013 mokestinius metus, nebuvo leidžiamas vienos pa?ios patronuojan?iosios bendrov?s patronuojam?j? bendrovi? horizontalus integravimas mokes?i? tikslais, pareišk?joms pagrindin?je byloje d?l prašymo taikyti integravim? neb?t? kilusi tokia pati finansin? ir teisin? rizika, kokia nagrin?ta byloje, kuriose priimti 2001 m. kovo 8 d. Sprendimas *Metallgesellschaft ir kt.* (C?397/98 ir C?410/98, EU:C:2001:134, 104 punktas) ir 2010 m. lapkri?io 25 d. Sprendimas *Fuß*, (C?429/09, EU:C:2010:717, 81 punktas), ta?iau gal?jo b?ti toks integravimas pagr?stai reikalaujamas iš j?.

72 Nagrin?jamu atveju, kiek tai susij? su 2013 mokestiniais metais, pareišk?jos pagrindin?je byloje iš ties? tur?jo galimyb? bet kuriuo metu tais metais pateikti prašym? d?l horizontalaus integravimo mokes?i? tikslais, remdamosi Liuksemburgo teis?s akt? nesuderinamumu su S?jungos teise. Be to, kaip matyti iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos, tok? prašym? jos pateik? remdamosi S?jungos teise, kiek tai susij? su 2014 mokestiniais metais, prieš pakei?iant Liuksemburgo ?statym? taip, kad b?t? leidžiamas toks integravimas.

73 Tai, kad, atsižvelgiant ? nacionalin?s teis?s aktus, nacionalin? administracin? ir teism? praktik?, pareišk?jos pagrindin?je byloje man?, jog tokio prašymo pateikimas bus nes?kmingas, negali b?ti prilyginta nei objektyviam negal?jimui pateikti tok? prašym?, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 68 punkte primint? Teisingumo Teismo jurisprudencij?, nei situacijai, kai tokie veiksmai sukelt? pernelyg dideli? sunkum? arba to neb?t? galima pagr?stai reikalauti iš j?, kaip tai suprantama pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij?, primint? šio sprendimo 69 punkte.

74 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? tre?i?j? klausim? reikia atsakyti taip, jog lygiavertiškumo ir veiksmingumo principai turi b?ti aiškinami taip, kad pagal juos nedraudžiami valstyb?s nar?s teis?s aktai, susij? su integravimo mokes?i? tikslais schema, kuriuose numatyta, kad bet koks prašymas, kuriuo siekiama pasinaudoti tokia schema, kompetentingai institucijai b?tinai turi b?ti pateiktas iki pirm?j? mokestini? met?, kuriems prašoma taikyti ši? schem?, pabaigos.

### **D?l bylin?jimosi išlaid?**

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

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

1. **SESV 49 ir 54 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami valstyb?s nar?s teis?s aktai, pagal kuriuos, nors ir leidžiama patronuojan?iajai bendrovei rezidentei arba patronuojan?iosios bendrov?s nerezident?s nuolatinei buveinei šioje valstyb?je nar?je vertikalčiai integruoti mokes?i? tikslais savo patronuojam?sias bendroves, patronuojan?iosios bendrov?s nerezident?s patronuojam?j? bendrovi? horizontalus integravimas mokes?i? tikslais neleidžiamas.**

2. **SESV 49 ir 54 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami valstyb?s nar?s teis?s aktai, pagal kuriuos kitoje valstyb?je nar?je buvein? turinti patronuojan?ioji bendrov? ?pareigojama išskaidyti vienos iš jos patronuojam?j? bendrovi? ir tam tikro skai?iaus jos žemesn?s grandies patronuojam?j? bendrovi? reziden?i? vertikal? integravim? mokes?i? tikslais, kad ši patronuojamoji bendrov? gal?t? horizontaliai integruotis mokes?i? tikslais su kitomis min?tos patronuojan?iosios bendrov?s patronuojamosiomis bendrov?mis, nors integruojanti patronuojamoji bendrov? rezident? lieka ta pati ir vertikalaus integravimo mokes?i? tikslais išskaidymas prieš nacionalin?s teis?s aktuose numatyto minimalaus integravimo laikotarpio pabaig? reiškia atitinkam?**

**bendrovi? individual? patikslint? apmokestinim?.**

**3. Lygiavertiškumo ir veiksmingumo principai turi b?ti aiškinami taip, kad pagal juos nedraudžiami valstyb?s nar?s teis?s aktai, susij? su integravimo mokes?i? tikslais schema, kuriuose numatyta, kad bet koks prašymas, kuriuo siekiama pasinaudoti tokia schema, kompetentingai institucijai b?tina turi b?ti pateiktas iki pirm?j? mokestini? met?, kuriems prašoma taikyti ši? schem?, pabaigos.**

Parašai.

\* Proceso kalba: pranc?z?.