TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2023 m. gegužės 11 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – SESV 49 straipsnis – Įsisteigimo laisvė – Pelno mokestis – Grupių apmokestinimas (prancūzų „mokesčių konsolidavimas“) – Konsoliduotai mokesčių grupei priklausančių patronuojamųjų bendrovių išmokėtų dividendų atleidimas nuo mokesčio – Patronuojančioji bendrovė rezidentė – Kapitalo santykiai su bendrovėmis rezidentėmis ir nerezidentėmis nesudarant konsoliduotos mokesčių grupės – Patronuojamųjų bendrovių nerezidenčių išmokėtų dividendų atleidimas nuo mokesčio – Neatskaitomos išlaidos ir sąnaudos, susijusios su kapitalo dalimis – Šių išlaidų ir sąnaudų pakartotinio įtraukimo neutralizavimo nebuvimas“

Sujungtose bylose C-407/22 ir C-408/22

dėl *Conseil d'État* (Valstybės Taryba, Prancūzija) 2022 m. birželio 14 d. sprendimais, kuriuos Teisingumo Teismas gavo 2022 m. birželio 20 d., pagal SESV 267 straipsnį pateiktų prašymų priimti prejudicinį sprendimą bylose

Ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance

prieš

Manitou BF SA (C-407/22),

Bricolage Investissement France SA (C-408/22)

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Arabadjiev, teisėjai P. G. Xuereb, T. von Danwitz (pranešėjas), A. Kumin ir I. Ziemele,

generalinis advokatas P. Pikamäe,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *Manitou BF SA*, atstovaujamos *avocats* S. Joalland, S. Laisney, F. Locatelli ir G. Menu-Lejeune,

* Proceso kalba: prancūzų.

– *Bricolage Investissement France SA*, atstovaujamos *avocats* M. Dervieux ir F. Donnedieu de Vabres,

– Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos R. Bénard ir T. Stéhelin,

– Europos Komisijos, atstovaujamos A. Armenia ir W. Roels,

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

priima šį

Sprendimą

1 Prašymai priimti prejudicinį sprendimą pateikti dėl SESV 49 straipsnio išaiškinimo.

2 Šie prašymai pateikti nagrinėjant *Manitou BF SA* (byla C-407/22) ir *Bricolage Investissement France SA* ginčą su *ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance* (ekonomikos, finansų ir ūkio gaivinimo ministras, Prancūzija) (byla C-408/22) dėl grąžinimo dalies pelno mokesčio ir papildomų šio mokesčio įmokų, kurios buvo sumokėtos už atitinkamai 2011 ir 2012 mokestinius metus ir kurios atitinka dėl dividendų, kuriuos jos gavo iš kitose valstybėse narėse nei Prancūzija įsteigtų savo patronuojamųjų bendrovių, į bendrovės pelną (nuostolį) pakartotinai įtrauktų išlaidų ir sąnaudų dalį.

Prancūzijos teisė

3 Pagrindinėse bylose nagrinėjamoms faktinėms aplinkybėms taikytinos redakcijos *Code général des impôts* (Bendrasis mokesčių kodeksas; toliau – BMK) 216 I straipsnyje numatyta:

„Patronuojančiosios bendrovės per finansinius metus gautos grynosios pajamos iš kapitalo dalių, suteikiančių teisę į patronuojančiosioms bendrovėms skirtos mokesčių sistemos taikymą ir numatytų 145 straipsnyje, gali būti atskaitytos iš jos bendrojo grynojo pelno, prieš tai atskaičius atitinkamą išlaidų ir sąnaudų dalį.

Pirmoje pastraipoje nurodyta vienodai nustatoma išlaidų ir sąnaudų dalis yra 5 % visų iš kapitalo dalių gautų pajamų, įskaitant mokesčio kreditą."

4 BMK 223 A straipsnyje įtvirtinta:

„Bendrovė gali būti vienintelė apmokestinama pelno mokesčiu už visą grupės, kurią sudaro ji pati ir bendrovės, kurių bent 95 % akcijų ji nepertraukiamai finansiniais metais turi tiesiogiai arba netiesiogiai per grupės bendroves arba nuolatines buveines, gautą pelną <…>.

<…>

Grupės narės gali būti tik bendrovės arba nuolatinės buveinės, kurios yra davusios savo sutikimą ir kurių pelnas apmokestinamas pelno mokesčiu pagal bendrąsias mokesčių teisės nuostatas arba 214 straipsnyje numatytą tvarką. <…>"

5 BMK 223 B straipsnyje numatyta:

„Bendrą pelną (nuostolį) apskaičiuoja patronuojančioji bendrovė, matematiškai sudėdama kiekvienos grupės bendrovės rezultatus, apskaičiuojamus pagal bendrąsias mokesčių teisės nuostatas arba 214 straipsnyje numatytą tvarką.

Bendras pelnas (nuostolis) sumažinamas išlaidų ir sąnaudų dalimi, susijusia su pajamomis iš kapitalo dalių, grupės bendrovės gautų iš bendrovės, kuri yra grupės narė ilgiau nei vienus mokestinius metus, ir pajamomis iš kapitalo dalių, kurias grupės bendrovė gavo iš tarpinės bendrovės, dėl kurių patronuojančioji bendrovė pateikia įrodymų, kad jų šaltinis yra įmonės, kuri yra grupės narė ilgiau nei vienus mokestinius metus, pervestos pajamos iš kapitalo dalių, ir ši įmonė dar nepagrindė koregavimų, atliktų taikant šią arba trečią pastraipą.

<…>“

Pagrindinės bylos ir prejudicinis klausimas

Byla C-407/22

6 2011 m. *Manitou BF* gavo dividendų iš kitose valstybėse narėse nei Prancūzija įsteigtų patronuojamųjų bendrovių, kurioms ji taikė BMK 145 ir 216 straipsniuose numatytą patronuojančiosios bendrovės schemą. Vadovaudamasi 216 I straipsniu, ji atėmė šių dividendų sumą iš savo grynojo pelno, išskyrus sąnaudų ir išlaidų dalį, kuri yra 5 % visos gautų dividendų sumos.

7 2014 m. gruodžio 24 d. pateiktame administraciniame skunde *Manitou BF* paprašė grąžinti pirminių pelno mokesčio įmokų dalį, kurią turėjo sumokėti už 2011 mokestinius metus ir atitinkančią išlaidų ir sąnaudų dalies pakartotinį įtraukimą į jos pelną (nuostolį), motyvuodama tuo, kad toks pakartotinis įtraukimas buvo atliktas remiantis nacionalinėmis nuostatomis, dėl kurių pažeidžiama įsisteigimo laisvė.

8 Mokesčių administratorius skundą atmetė, o *Manitou BF* šį sprendimą apskundė. 2017 m. rugsėjo 26 d. sprendimu *tribunal administratif de Montreuil* (Montrėjaus administracinis teismas, Prancūzija) atmetė jos skundą. 2021 m. gegužės 27 d. sprendimu *cour administrative d'appel de Versailles* (Versalio apeliacinis administracinis teismas, Prancūzija) panaikino pirmosios instancijos teismo sprendimą ir nurodė grąžinti *Manitou BF* reikalaujamas sumas, manydamas, kad BMK 223 B straipsnis pažeidžia įsisteigimo laisvę tiek, kiek jame nenumatyta galimybės patronuojančiajai bendrovei neutralizuoti sąnaudų ir išlaidų dalies, pakartotinai įtrauktos į pajamas dėl pajamų iš kapitalo dalių, gautų iš kitoje valstybėje narėje nei Prancūzija įsteigtų patronuojamųjų bendrovių, atitinkančių šiame straipsnyje apibrėžtus mokesčių konsolidavimo schemos taikymo kriterijus. Šiuo aspektu šis teismas laikė nereikšminga aplinkybę, kad ši patronuojančioji bendrovė, nors ir turėdama reikalavimus atitinkančių patronuojamųjų bendrovių Prancūzijoje, nesudarė šioje valstybėje narėje konsoliduotos mokesčių grupės.

9 Manydamas, kad minėtas teismas nepagrįstai nusprendė, jog BMK 223 B straipsnis pažeidžia šią laisvę, ekonomikos, finansų ir gaivinimo ministras apskundė šį sprendimą *Conseil d'Etat* (Valstybės Taryba, Prancūzija), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme. Visų pirma jis nurodo, kad Versalio apeliacinis administracinis teismas padarė teisės klaidą ir neteisingai kvalifikavo faktines aplinkybes, nusprendęs, kad aplinkybė, jog patronuojančioji

bendrovė nusprendė arba nepasirinko sudaryti konsoliduotą mokesčių grupę su savo patronuojamosiomis bendrovėmis Prancūzijoje, neturi jokios įtakos *Manitou BF* prašymo dėl grąžinimo pagrįstumui.

Byla C-408/22

10 *Bricolage Investissement France*, kuri visiškai priklauso *Adeo* grupei, 2012 m. gavo dividendų iš visiškai jai priklausančios Lenkijos patronuojamosios bendrovės. Siekdama nustatyti už 2012 mokestinius metus mokėtiną pelno mokestį *Bricolage Investissement France* šiems dividendams taikė patronuojančiosios bendrovės schemą, numatytą BMK 145 ir 216 straipsniuose. Vadovaudamasi šio kodekso 216 I straipsniu, ji atėmė šių dividendų sumą iš savo grynojo pelno, išskyrus 5 % visos jų sumos sudarančią sąnaudų ir išlaidų dalį.

11 Vėliau pateiktame administraciniame skunde *Bricolage Investissement France* paprašė leisti atskaityti visus iš Lenkijos patronuojamosios bendrovės gautus dividendus, pakartotinai neįtraukiant išlaidoms ir sąnaudoms tenkančios dalies.

12 Šį prašymą atmetus, *Bricolage Investissement France* kreipėsi į *Tribunal administratif de Montreuil* (Montrėjaus administracinis teismas), siekdama būti atleista nuo pelno mokesčio ir papildomų šio mokesčio įmokų, neviršijant 633 352 EUR sumos, kurias ji sumokėjo už 2012 mokestinius metus. 2019 m. spalio 10 d. sprendimu šis teismas atmetė jos prašymą.

13 2021 m. spalio 19 d. sprendimu *cour administrative d'appel de Versailles* (Versalio apeliacinis administracinis teismas, Prancūzija), išnagrinėjęs *Bricolage Investissement France* pateiktą apeliacinį skundą, panaikino šį sprendimą ir atleido šią bendrovę nuo minėtų įmokų, neviršijant sąnaudų ir išlaidų dalies, kurią ji pakartotinai įtraukė į savo pelną, neutralizavimo sumos, remdamasis šio sprendimo 8 punkte jau minėtais argumentais.

14 Apeliacinį skundą dėl šio sprendimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą nacionaliniame teisme pateikė ekonomikos, finansų ir gaivinimo ministras. Jis teigė, kad Versalio apeliacinis administracinis teismas nepagrįstai nusprendė, jog BMK 223 B straipsnis neatitiko įsisteigimo laisvės, neteisingai aiškino šio straipsnio nuostatas ir neteisingai kvalifikavo faktines aplinkybes, nusprendęs, kad patronuojančioji bendrovė, kuri nėra konsoliduotos mokesčių grupės narė, gali iš savo apmokestinamojo pelno atskaityti visus dividendus, gautus iš patronuojamųjų bendrovių, įsteigtų kitoje valstybėje narėje nei Prancūzija, patenkančių į šio straipsnio taikymo sritį, pakartotinai neįtraukdama šios dalies.

Bendri argumentai bylose C-407/22 ir C-408/22

15 Atsižvelgdamas į pagrindinių bylų šalių paaiškinimus, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kelia klausimą dėl 2015 m. rugsėjo 2 d. Sprendimo *Groupe Steria* (C-386/14, EU:C:2015:524, toliau – Sprendimas *Groupe Steria*) poveikio jo nagrinėjamoms byloms. Šiame sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, kad pagal SESV 49 straipsnį draudžiami valstybės narės teisės aktai dėl konsoliduotos mokesčių grupės, pagal kuriuos patronuojančioji įmonė naudojasi galimybe neutralizuoti išlaidų ir sąnaudų dalies, kurią sudaro 5 % grynosios dividendų sumos, gautos iš mokestinės grupės bendrovių rezidenčių, pakartotinį įtraukimą, nors pagal minėtus teisės aktus toks neutralizavimas patronuojančiajai bendrovei neleidžiamas, jeigu tai yra

dividendai, kuriuos jai paskirsto jos patronuojamosios bendrovės, įsteigtos kitoje valstybėje narėje, tačiau jeigu jos būtų rezidentės, joms objektyviai galėtų būti pasirinktinai taikoma konsoliduotos mokesčių grupės schema.

16 Atsižvelgdama į Teisingumo Teismo šiame sprendime išdėstytus samprotavimus, *Conseil d'État* (Valstybės Taryba) nusprendė sustabdyti bylų nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą, kuris suformuluotas identiškai bylose C-407/22 ir C-408/22:

„Ar pagal [SESV] 49 straipsnį draudžiami valstybės narės teisės aktai dėl grupės apmokestinimo tvarkos, pagal kuriuos konsoliduojanti patronuojančioji bendrovė turi galimybę neutralizuoti išlaidų ir sąnaudų dalies pakartotinį įtraukimą dėl dividendų, kuriuos ji gavo iš konsoliduotos mokesčių grupės bendrovių rezidenčių, o siekiant atsižvelgti į [Sprendimą *Groupe Steria*], ir dėl dividendų, gautų iš kitoje valstybėje narėje įsteigtų patronuojamųjų bendrovių, kurioms, jeigu jos būtų rezidentės, objektyviai galėtų būti pasirinktinai taikoma konsoliduoto apmokestinimo schema, ir pagal kuriuos vis dėlto neleidžiama taikyti tokio neutralizavimo patronuojančiajai bendrovei rezidentei, kuri, nors ir turi konsoliduotos mokesčių grupės sudarymą pateisinančių kapitalo ryšių su kitais subjektais rezidentais, nepasirinko priklausyti tokiai grupei tiek dėl dividendų, kuriuos jai paskirsto patronuojamosios bendrovės rezidentės, tiek dėl dividendų, gautų iš kitose valstybėse narėse įsteigtų patronuojamųjų bendrovių, atitinkančių kitus nei rezidavimo vietos tinkamumo kriterijus?“

17 2022 m. liepos 21 d. Teisingumo Teismo pirmininko sprendimu bylos C-407/22 ir C-408/22 buvo sujungtos, kad būtų bendrai vykdoma rašytinė ir žodinė proceso dalys ir priimtas galutinis sprendimas.

Dėl prejudicinio klausimo

18 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiami valstybės narės teisės aktai, susiję su mokesčių konsolidavimo schema, pagal kurią:

– patronuojančioji bendrovė rezidentė, pasirinkusi mokesčių konsolidavimą su bendrovėmis rezidentėmis, gali pasinaudoti galimybe neutralizuoti išlaidų ir sąnaudų dalį, nustatytą fiksuota 5 % suma nuo grynosios dividendų sumos, gautos iš kitose valstybėse narėse įsteigtų patronuojamųjų bendrovių, kurios, jei būtų rezidentės, objektyviai turėtų teisę pasirinktinai pasinaudoti tokia galimybe,

– tačiau tokį neutralizavimą atsisakoma taikyti patronuojančiajai bendrovei rezidentei, kuri nepasirinko tokio mokesčių konsolidavimo, nepaisant to, kad egzistuoja kapitalo ryšiai su kitomis bendrovėmis rezidentėmis, leidžiantys jį taikyti.

19 SESV 49 straipsnio pirmoje pastraipoje nustatyta, kad, vadovaujantis SESV trečiosios dalies IV antraštinės dalies 2 skyriaus nuostatomis, vienos valstybės narės nacionalinių subjektų įsisteigimo laisvės kitos valstybės narės teritorijoje apribojimai uždraudžiami.

20 Pagal suformuotą jurisprudenciją įsisteigimo laisvės apribojimu laikomos visos priemonės, kurios draudžia, daro mažiau patrauklų SESV 49 straipsnyje nustatytos laisvės įgyvendinimą arba trukdo ją įgyvendinti (2022 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Cilevičs ir kt.*, C-391/20, EU:C:2022:638, 61 punktas ir jame suformuota jurisprudencija).

21 Pagal SESV 49 straipsnį taip pat įpareigojama pašalinti įsisteigimo laisvės apribojimus. Net jei įsisteigimo laisvę reglamentuojančios ESV sutarties nuostatos, remiantis jų formuluote, turi užtikrinti naudojimąsi priimančiojoje valstybėje narėje tomis pačiomis kaip ir nacionalinių subjektų teisėmis, jos taip pat draudžia kilmės valstybei kliudyti savo nacionaliniams subjektams ar bendrovėms, įsteigtiems pagal jos teisės aktus, įsisteigti kitoje valstybėje narėje (Sprendimo *Groupe Steria* 14 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

22 Iš suformuotos jurisprudencijos taip pat matyti, kad įsisteigimo laisvė apribojama, jeigu pagal valstybės narės teisės aktus bendrovei rezidentei, turinčiai patronuojamąją bendrovę ar nuolatinę buveinę kitoje valstybėje narėje, taikomas skirtingas mokestinis vertinimas, kuris yra ne toks palankus, nei taikomas nuolatinę buveinę ar patronuojamąją bendrovę pirmojoje valstybėje narėje turinčiai bendrovei rezidentei (Sprendimo *Groupe Steria* 15 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

23 Remiantis pagrindinėse bylose nagrinėjamomis nacionalinėmis nuostatomis, dividendai, kuriuos patronuojančioji bendrovė rezidentė gauna iš patronuojamosios bendrovės, nesvarbu – rezidentės ar nerezidentės, atskaitomi iš grynojo patronuojančiosios bendrovės pelno, išskyrus sąnaudų ir išlaidų dalį, nustatytą fiksuota 5 % suma nuo grynosios šių dividendų sumos. Išlaidos ir sąnaudos, susijusios su kapitalo dalimis, kurių pagrindu išmokėti atleisti nuo mokesčio dividendai, laikomos neatskaitomomis iš patronuojančiosios bendrovės pelno.

24 Vis dėlto patronuojančiosios bendrovės, kuri įeina į konsoliduotą mokesčių grupę, kaip ji suprantama pagal BMK 223A straipsnį, atveju šis pakartotinis sąnaudų ir išlaidų dalies įtraukimas į patronuojančiosios bendrovės pelną neutralizuojamas tik jeigu tai yra dividendai, kuriuos paskirstė tai grupei priklausančios jos patronuojamosios bendrovės remiantis šio kodekso 223 B straipsniu.

25 Iš šių teisės nuostatų matyti, kad patronuojančiosios bendrovės rezidentės, priklausančios konsoliduotai mokesčių grupei, gauti dividendai, kuriuos paskirsto tai pačiai mokesčių grupei priklausančios jos patronuojamosios bendrovės, yra visiškai atskaitomi iš šios patronuojančiosios bendrovės grynojo pelno, todėl visiškai atleidžiami nuo pelno mokesčio šioje valstybėje narėje.

26 Dėl šių nuostatų buvo priimtas Sprendimas *Group Steria*, kuriame Teisingumo Teismas nusprendė: kadangi pagal tuos teisės aktus tik bendrovės rezidentės gali priklausyti konsoliduotai mokesčių grupei, pagrindinėje byloje nagrinėjama mokesčio lengvata taikoma tik nacionalinių bendrovių dividendams. Teisingumo Teismas priėjo prie išvados, kad SESV 49 straipsnį reikia aiškinti taip, kad pagal jį draudžiamos valstybės narės teisės nuostatos dėl konsoliduotos mokesčių grupės, pagal kurias patronuojančioji įmonė naudojasi galimybe neutralizuoti išlaidų ir sąnaudų dalies, kurią sudaro 5 % grynosios dividendų sumos, gautos iš konsoliduotos mokesčių grupės bendrovių rezidenčių, pakartotinį įtraukimą, nors pagal minėtus teisės aktus toks neutralizavimas patronuojančiajai bendrovei neleidžiamas, jeigu tai yra dividendai, kuriuos jai paskirsto jos patronuojamosios bendrovės, įsteigtos kitoje valstybėje narėje, tačiau, jeigu būtų rezidentės, joms objektyviai galėtų būti pasirinktinai taikoma tokia schema.

27 Iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad priėmus Sprendimą *Groupe Steria* konsoliduotai apmokestinama patronuojančioji bendrovė gali pasinaudoti išlaidų ir sąnaudų dalies, nustatytos fiksuota 5 % suma nuo grynosios šių dividendų sumos, gaunamos ir iš bendrovių nerezidenčių, kurios, jei būtų rezidentės, objektyviai galėtų pasirinktinai sudaryti konsoliduotos mokesčių grupės dalį, pakartotinio įtraukimo neutralizavimu.

28 Taigi iš šių teisės nuostatų, taikomų atsižvelgiant į Sprendimą *Groupe Steria*, matyti, kad konsoliduotai mokesčių grupei priklausančios patronuojančiosios bendrovės rezidentės gauti dividendai, kuriuos paskirsto tai pačiai mokesčių grupei priklausančios patronuojamosios bendrovės rezidentės, taip pat patronuojamosios bendrovės nerezidentės, kurios, jei būtų rezidentės, objektyviai būtų galėjusios pasirinktinai priklausyti šiai mokesčių grupei, yra visiškai atskaitomi iš šios patronuojančiosios bendrovės grynojo pelno, todėl šioje valstybėje narėje visiškai atleidžiami nuo pelno mokesčio.

29 Vis dėlto patronuojančiosios bendrovės rezidentės, kuri nepriklauso konsoliduotai mokesčių grupei, iš patronuojamųjų bendrovių rezidenčių ir nerezidenčių gauti dividendai tik iš dalies atleidžiami nuo šio mokesčio dėl to, kad į šios patronuojančiosios bendrovės pelną pakartotinai įtraukiama 5 % išlaidų ir sąnaudų dalis.

30 Šiuo atveju, priešingai nei situacijos, nagrinėtos Sprendime *Groupe Steria*, atveju, *Manitou BF* ir *Bricolage Investissement France* nepriklauso konsoliduotai mokesčių grupei, kaip ji suprantama pagal BMK 223 A straipsnį. Vis dėlto dėl jų kapitalo ryšių su kitomis Prancūzijoje reziduojančiomis bendrovėmis ši galimybė joms pasirinktinai buvo suteikta, kiek tai susiję su šiomis bendrovėmis, t. y. *Manitou BF* atveju – dėl jos kapitalo ryšių su patronuojamosiomis bendrovėmis rezidentėmis, o *Bricolage Investissement France* atveju – dėl jos kapitalo ryšių su patronuojančiąja bendrove rezidente.

31 Neabejotina, kad pagal pagrindinėse bylose nagrinėjamas nacionalinės teisės nuostatas tik Prancūzijoje reziduojančios bendrovės gali pasirinkti mokesčių konsolidavimo schemą ir sudaryti šioje valstybėje narėje konsoliduotą mokesčių grupę. Taigi *Manitou BF* ir *Bricolage Investissement France* neturėjo galimybės sukurti tokios grupės su kitose valstybėse narėse nei Prancūzija įsteigtomis patronuojamosiomis bendrovėmis.

32 Pagal šias nuostatas patronuojančioji bendrovė rezidentė bet kada gali pasirinkti pasinaudoti šia schema su Prancūzijoje įsteigtomis patronuojamosiomis bendrovėmis, atitinkančiomis taikymo kriterijus. Be to, pagal minėtas nuostatas patronuojančioji bendrovė rezidentė gali laisvai pasirinkti konsolidavimo apimtį, neprivalėdama taikyti konsolidavimo visoms reikalavimus atitinkančioms patronuojamosioms bendrovėms rezidentėms.

33 Vis dėlto patronuojančioji bendrovė rezidentė neturi galimybės pasirinkti pasinaudoti mokesčių konsolidavimo schema tik su kitose valstybėse narėse įsteigtomis patronuojamosiomis bendrovėmis, atitinkančiomis kitus nei rezidavimo vietos kriterijus, bet būtinai turi sudaryti konsoliduotą mokesčių grupę su bent viena iš reikalavimus atitinkančių bendrovių rezidenčių.

34 Vadinasi, nors patronuojančioji bendrovė rezidentė, turinti Prancūzijoje įsteigtų patronuojamųjų bendrovių, visada gali pasinaudoti mokesčių lengvata neutralizuoti išlaidų ir sąnaudų dalies pakartotinį įtraukimą tiek, kiek pati laisvai pasirenka, patronuojančioji bendrovė rezidentė, turinti kitose valstybėse narėse įsteigtų patronuojamųjų bendrovių, negali pasinaudoti šia galimybe, išskyrus atvejus, kai Prancūzijoje ji anksčiau priklausė konsoliduotai mokesčių grupei su bendrovėmis rezidentėmis.

35 Toks skirtingas vertinimas lemia tai, kad tokia lengvata nesuteikiama patronuojančiajai bendrovei, kuriai priklauso kitoje valstybėje narėje įsteigta patronuojamoji bendrovė, todėl šiai patronuojančiajai bendrovei yra ne taip patrauklu naudotis įsisteigimo laisve ir ji atgrasoma nuo patronuojamųjų bendrovių steigimo kitose valstybėse narėse (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Groupe Steria* 20 punktą).

36 Kad toks skirtingas vertinimas būtų suderinamas su įsisteigimo laisvę reglamentuojančiomis Sutarties nuostatomis, jis turi būti susijęs su objektyviai nepanašiomis situacijomis arba pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais (2010 m. vasario 25 d. Sprendimo *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, 20 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

37 Dėl situacijų panašumo Teisingumo Teismas, kalbėdamas apie pagrindinėse bylose nagrinėjamas nuostatas, jau yra nusprendęs, kad tai, kad dividendus, kuriuos gauna nuo mokesčio visiškai atleista patronuojančioji bendrovė, išmoka į konsoliduotą mokesčių grupę, kuriai priklauso ir atitinkama patronuojančioji bendrovė, įeinančios patronuojamosios bendrovės, nėra objektyviai skirtinga patronuojančiųjų bendrovių situacija, kuri pateisintų konstatuotą skirtingą vertinimą (Sprendimo *Groupe Steria* 22 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

38 Teisingumo Teismas nusprendė, kad atsižvelgiant į teisės aktus, kuriuose numatyta, kad neutralizuojant pakartotinį išlaidų ir sąnaudų dalies įtraukimą į patronuojančiosios bendrovės pelną nuo mokesčio visiškai atleidžiami gauti dividendai, konsoliduotai mokesčių grupei priklausančių bendrovių situacija panaši į tokiai grupei nepriklausančių bendrovių situaciją, nepriklausomai nuo to, ar kalbama apie patronuojančiąją, ar patronuojamąją bendrovę. Abiem atvejais patronuojančioji bendrovė patiria su turimomis patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalimis susijusias sąnaudas ir išlaidas, o patronuojamosios bendrovės gautas pelnas ir iš jo išmokėti paskirstyti dividendai iš esmės gali būti dvigubo ekonominio apmokestinimo ar apmokestinimo grandinės objektas (Sprendimo *Groupe Steria* 22 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

39 Remdamasi 2010 m. vasario 25 d. Sprendimu *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89, 24 punktas) ir 2014 m. birželio 12 d. Sprendimo *SCA Group Holding ir kt.* (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, 31 punktas), Prancūzijos vyriausybė teigia, kad mokesčių mokėtojo, pasirinkusio taikyti konsoliduoto apmokestinimo schemą, situacija nėra panaši į mokesčių mokėtojo, kuris ja nepasinaudojo, nors *a fortiori* objektyviai atitinka kriterijus jai taikyti, situaciją.

40 2010 m. vasario 25 d. Sprendime *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89, 24 punktas) Teisingumo Teismas tikrai nurodė, kad patronuojančiosios bendrovės rezidentės, siekiančios sudaryti apmokestinamąjį vienetą su patronuojamąja bendrove rezidente, ir patronuojančiosios bendrovės rezidentės, kuri siekia sudaryti tokį vienetą su patronuojamąja bendrove nerezidente, situacijos siekiant taikyti konsoliduoto apmokestinimo schemą yra objektyviai panašios tiek, kiek vienu ir kitu atveju siekiama pasinaudoti šios sistemos, kuri, be kita ko, leidžia konsoliduoti patronuojančios bendrovės lygiu šį apmokestinamąjį vienetą sudarančių bendrovių pelną ir nuostolius bei išsaugoti šioje grupėje sudarytų sandorių mokestinį neutralumą, privalumais.

41 Be to, 2014 m. birželio 12 d. Sprendime *SCA Group Holding ir kt.* (C-39/13-C-41/13, EU:C:2014:1758, 29–31 punktai) jis pažymėjo, kad patronuojančiųjų bendrovių rezidenčių, turinčių žemesnio lygio patronuojamąsias bendroves rezidentes, situacijos tokio tikslo atžvilgiu yra objektyviai panašios, neatsižvelgiant į tai, ar jos šias žemesnio lygio patronuojamąsias bendroves valdo per patronuojamąsias bendroves rezidentes, ar nerezidentes, jeigu abiem atvejais siekiama taikyti apmokestinamojo vieneto sistemą visumai, kurią sudaro patronuojančioji bendrovė ir patronuojamosios bendrovės.

42 Vis dėlto, kadangi patronuojančioji bendrovė rezidentė Prancūzijoje neturi galimybės sudaryti konsoliduotos mokesčių grupės su kitoje valstybėje narėje įsteigtomis patronuojamosiomis bendrovėmis, aplinkybė, kad ji nesudarė tokios grupės bent su viena iš savo galimų patronuojamųjų bendrovių ar kitų reikalavimus atitinkančių subjektų rezidentų, neleidžia teigti,

kad patronuojančioji bendrovė nesiekia sudaryti tokios grupės ar pasinaudoti konsoliduoto apmokestinimo schema su viena ar keliomis savo patronuojamosiomis bendrovėmis nerezidentėmis.

43 Nagrinėjamu atveju, kaip matyti iš šio sprendimo 38 punkte išdėstytų argumentų, konsoliduotai mokesčių grupei priklausančių bendrovių situacija turi būti laikoma panašia į tokiai grupei nepriklausančių bendrovių situaciją atsižvelgiant į teisės nuostatas, numatančias ne mokesčių konsolidavimą, o visišką gautų dividendų atleidimą nuo mokesčio dėl pagrindinėse bylose nagrinėjamos mokesčių lengvatos.

44 Iš viso to, kas išdėstyta, matyti, kad pagrindinėse bylose nagrinėjamas skirtingas vertinimas yra susijęs su objektyviai panašiomis situacijomis.

45 Kalbant apie tai, ar šis skirtingas vertinimas gali būti pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, pakanka pažymėti, kad nei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nei Prancūzijos vyriausybė nenurodė tokių privalomųjų bendrojo intereso pagrindų buvimo.

46 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti: SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiami valstybės narės teisės aktai, susiję su mokesčių konsolidavimo schema, pagal kurią:

– patronuojančioji bendrovė rezidentė, pasirinkusi mokesčių konsolidavimą su bendrovėmis rezidentėmis, gali pasinaudoti galimybe neutralizuoti išlaidų ir sąnaudų dalį, nustatytą fiksuota 5 % suma nuo grynosios dividendų sumos, gautos iš kitose valstybėse narėse įsteigtų patronuojamųjų bendrovių, kurios, jei būtų rezidentės, objektyviai turėtų teisę pasirinktinai pasinaudoti tokia galimybe,

– tačiau tokį neutralizavimą atsisakoma taikyti patronuojančiajai bendrovei rezidentei, kuri nepasirinko tokio mokesčių konsolidavimo, nepaisant to, kad egzistuoja kapitalo ryšiai su kitomis bendrovėmis rezidentėmis, leidžiantys jį taikyti.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

47 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, 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 (pirmoji kolegija) nusprendžia:

SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiami valstybės narės teisės aktai, susiję su mokesčių konsolidavimo schema, pagal kurią:

– **patronuojančioji bendrovė rezidentė, pasirinkusi mokesčių konsolidavimą su bendrovėmis rezidentėmis, gali pasinaudoti galimybe neutralizuoti išlaidų ir sąnaudų dalį, nustatytą fiksuota 5 % suma nuo grynosios dividendų sumos, kurią ji gavo iš kitose valstybėse narėse įsteigtų patronuojamųjų bendrovių, kurios, jei būtų rezidentės, objektyviai turėtų teisę pasirinktinai pasinaudoti tokia galimybe,**

– **tačiau tokį neutralizavimą atsisakoma taikyti patronuojančiajai bendrovei rezidentei, kuri nepasirinko tokio mokesčių konsolidavimo, nepaisant to, kad egzistuoja kapitalo ryšiai su kitomis bendrovėmis rezidentėmis, leidžiantys jį taikyti.**

Parašai.