

## Downloaded via the EU tax law app / web

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

14. svibnja 2020.(\*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – članci 49. i 54. UFEU-a – Sloboda poslovnog nastana – Porezno zakonodavstvo – Porez na dobit trgovačkih društava – Društva majke i društva kćeri – Vertikalna i horizontalna porezna integracija”

U predmetu C-749/18,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Cour administrative (Visoki upravni sud, Luksemburg), odlukom od 29. studenoga 2018., koju je Sud zaprimio 30. studenoga 2018., u postupku

**B i dr.**

protiv

**Administration des contributions directes,**

SUD (drugo vijeće),

u sastavu: A. Arabadjiev (izvjestitelj), predsjednik vijeća, K. Lenaerts, predsjednik Suda, u svojstvu suca drugog vijeća, P. G. Xuereb, T. von Danwitz i A. Kumin, suci,

nezavisni odvjetnik: P. Pikamäe,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za društva B i dr., G. Simon, *avocat*,
- za luksemburšku vladu, D. Holderer, u svojstvu agenta,
- za talijansku vladu, G. Palmieri, u svojstvu agenta, uz asistenciju P. Gentilija, *avvocato dello Stato*,
- za Europsku komisiju, W. Roels i A. Armenia, u svojstvu agenata,

odluživši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

**Presudu**

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 49. i 54. UFEU-a.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između triju društava osnovanih prema luksemburškom pravu, B, C i D, i *administration des contributions directes* (Porezna uprava za izravne poreze, Luksemburg), zbog odbijanja njihova zajedničkog zahtjeva za odobravanje primjene sustava porezne integracije za porezna razdoblja 2013. i 2014.

### Pravni okvir

3 Članak 164.*bis* loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (Izmijenjeni zakon od 4. prosinca 1967. o porezu na dobit) (*Mémorial A* 1967, str. 1228.), u verziji koja se primjenjuje na porezna razdoblja za 2013. i 2014. (u daljnjem tekstu: Članak 164.*bis* LIR-a), predviđa:

„1. Rezydentna društva kapitala u cijelosti oporeziva u kojima barem 95 % kapitala izravno ili neizravno drži drugo rezydentno društvo kapitala u cijelosti oporezivo ili stalna poslovna jedinica nerezidentnog društva kapitala u cijelosti oporeziva porezom koji odgovara porezu na dobit mogu se, na zahtjev, porezno integrirati u društvo majku ili stalnu poslovnu jedinicu, na način da se njihovi odnosi oporezivi poslovni rezultati zbrajaju s onim društva majke ili stalne poslovne jedinice.

[...]

4. Pretpostavka primjene sustava porezne integracije je zajednički pisani zahtjev društva majke ili stalne poslovne jedinice i dotičnih društava kćeri. Zahtjev se podnosi poreznoj upravi prije kraja prvog poreznog razdoblja unutar razdoblja u odnosu na koje je podnesen zahtjev za primjenu sustava porezne integracije, a koje mora obuhvaćati najmanje pet poreznih razdoblja. [...]”

4 Članak 164.*bis* LIR-a izmijenjen je putem loi du 18 décembre 2015 (Zakon od 18. prosinca 2015.) (*Mémorial A* 2015, str. 5989.), s učinkom od 1. siječnja 2015. (u daljnjem tekstu: izmijenjeni Članak 164.*bis* LIR-a). Ta odredba glasi kako slijedi:

„(1) Za potrebe ovog članka primjenjuju se sljedeće definicije:

1. integrirano društvo: rezydentno društvo kapitala u cijelosti oporezivo ili stalna poslovna jedinica nerezidentnog društva kapitala u cijelosti oporeziva porezom koji odgovara porezu na dobit;

2. integrirajuće društvo majka: rezydentno društvo kapitala u cijelosti oporezivo ili stalna poslovna jedinica nerezidentnog društva kapitala u cijelosti oporeziva porezom koji odgovara porezu na dobit;

3. neintegrirajuće društvo majka: rezydentno društvo kapitala u cijelosti oporezivo ili stalna poslovna jedinica nerezidentnog društva kapitala u cijelosti oporeziva porezom koji odgovara porezu na dobit ili rezydentno društvo kapitala iz druge države članice Sporazuma o Europskom gospodarskom prostoru (EGP) u cijelosti oporezivo porezom koji odgovara porezu na dobit ili stalna poslovna jedinica društva kapitala u cijelosti oporezivog porezom koji odgovara porezu na dobit sa sjedištem u drugoj državi članici Sporazuma o [EGP-u] i ondje u cijelosti oporeziva porezom koji odgovara porezu na dobit;

4. integrirajuće društvo kćeri: rezydentno društvo kapitala u cijelosti oporezivo ili stalna poslovna jedinica nerezidentnog društva kapitala u cijelosti oporeziva porezom koji odgovara porezu na dobit;

5. integrirana grupa: grupa koju čine integrirajuće društvo majka i integrirano društvo ili

integrirana društva u smislu stavka 2., ili grupa koju ?ine integriraju?e društvo k?i i integrirano društvo ili integrirana društva u smislu stavka 3. ?lan integrirane grupe ne može istodobno biti dio druge integrirane grupe. [...]"

## Glavni postupak i prethodna pitanja

5 B je društvo osnovano u skladu s luksemburškim pravom koje je porezni rezident u Luksemburgu i ?ije je društvo majka dioni?ko društvo A, koje je osnovano u skladu s francuskim pravom i koje je porezni rezident u Francuskoj.

6 Društvo B od 1. sije?nja 2008. sa svojim društvom k?eri E osnovalo je vertikalno porezno integriranu grupu u okviru sustava porezne integracije u smislu ?lanka 164.*bis* LIR-a. Ta je grupa postupno proširena na druga društva k?eri društva B na sljede?i na?in: od 1. sije?nja 2010. na društvo F, od 1. sije?nja 2011. na društvo G, koje je zatim spojeno s društvom F, od 1. sije?nja 2012. na društvo H i od 1. sije?nja 2013. na društva I, J, K i L. U okviru te postupno vertikalno porezno integrirane grupe društvo B preuzelo je ulogu holding društva grupe koje drži najmanje 95 % kapitala svih društava k?eri ?ije je sjedište i središnja uprava u Luksemburgu, pri ?emu su svi poslovni rezultati društava iz grupe bili konsolidirani kako bi bili oporezovani u okviru društva B.

7 Društva C i D su društva osnovana u skladu s luksemburškim pravom koja su porezni rezidenti u Luksemburgu i ?iji kapital neizravno drži društvo A, osnovano u skladu s francuskim pravom, a društvo B ne drži nikakav udjel u kapitalu tih dvaju društava.

8 Zasebnim dopisima od 8. prosinca 2014., podnesenima 22. prosinca 2014., društva B, C i D zatražila su da se na njih primijeni sustav porezne integracije, u smislu ?lanka 164.*bis* LIR-a, od 1. sije?nja 2013. odnosno od 1. sije?nja 2014.

9 Bureau d'imposition Sociétés 6 de l'administration des contributions directes (Ured za oporezivanje društava 6, Porezna uprava za izravne poreze, Luksemburg, u daljnjem tekstu: Ured za oporezivanje) odlukom od 3. velja?e 2015. odbio je te zahtjeve uz obrazloženje da društva B, C i D ne ispunjavaju uvjete iz ?lanka 164.*bis* LIR-a.

10 Budu?i da na prigovor podnesen 27. travnja 2015. protiv navedene oduke nije bilo odgovora, društva B, C i D podnijela su 12. kolovoza 2016. tužbu Tribunalu administratif (Upravni sud, Luksemburg) kojom su zahtijevala izmjenu odnosno poništenje odluke Ureda za oporezivanje od 3. velja?e 2015.

11 Presudom od 6. prosinca 2017. Tribunal administratif (Upravni sud) proglasio je tužbu neosnovanom u pogledu uklju?enja u sustav porezne integracije od 1. sije?nja 2013. jer je zahtjev u tom smislu trebao biti podnesen upravnom tijelu prije kraja prvog poreznog razdoblja unutar razdoblja u odnosu na koje je podnesen zahtjev za primjenu sustava porezne integracije, to jest prije kraja 2013. godine.

12 S druge strane, što se ti?e poreznog razdoblja za 2014., Tribunal administratif (Upravni sud) proglasio je tužbu osnovanom i odlu?io da je zabrana nerezidentnom društvu majci s poslovnim nastanom u državi ?lanici da stvori jedan porezni subjekt iz svojih rezidentnih društava k?eri, kako to proizlazi iz ?lanka 164.*bis* LIR-a, pri ?emu je ta ista mogućnost dana rezidentnom društvu majci vertikalnom integracijom, nespojiva sa slobodama kretanja i poslovnog nastana iz ?lanaka 49. i 54. UFEU-a.

13 Društva B, C i D 15. sije?nja 2018. podnijela su žalbu protiv te presude sudu koji je uputio zahtjev, Couru administrative (Visoki upravni sud, Luksemburg), jer je njihova tužba koja se odnosila na porezno razdoblje za 2013. proglašena neosnovanom. Prema mišljenju tih društava,

bilo bi protivno načelu korisnog učinka prava Unije odbiti im pravo na primjenu sustava porezne integracije od 1. siječnja 2013. na temelju toga što nije ispunjen potpuno formalan uvjet, to jest poštovanje roka u kojem zahtjev mora biti podnesen. Takav uvjet bilo je iznimno teško ispuniti imajući u vidu stajališta iz luksemburških upravnih i sudskih odluka donesenih 2013. koje se protive svim zahtjevima za horizontalnom poreznom integracijom. Društva B, C i D podnijela su svoj zahtjev nakon što im je presuda od 12. lipnja 2014., SCA Group Holding i dr. (C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758) omogućila isticanje pravnih argumenata, na temelju prava Unije, da se na njih može primijeniti sustav porezne integracije predviđen luksemburškim zakonodavstvom, s obzirom na prethodno postojanje porezno integrirane grupe.

14 Administration des contributions directes (Porezna uprava za izravne poreze) od suda koji je uputio zahtjev traži da potvrdi presudu Tribunala administratif (Upravni sud) od 6. prosinca 2017. u dijelu u kojem je on potvrdio odbijanje uključivanja u sustav porezne integracije za razdoblje od 1. siječnja 2013. Ta je uprava podnijela protužalbu protiv te presude u dijelu u kojem je Tribunal administratif (Upravni sud) presudio da je tužba društava B, C i D za poreznu godinu 2014. osnovana.

15 U tim je okolnostima Cour administrative (Visoki upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članke 49. i 54. UFEU-a tumačiti na način da im se protivi zakonodavstvo države članice koje se odnosi na sustav porezne integracije koje, s jedne strane, dopušta konsolidaciju poslovnih rezultata društava iste grupe i koje priznaje isključivo vertikalnu poreznu integraciju rezidentnog društva majke ili lokalne stalne poslovne jedinice nerezidentnog društva majke s njegovim rezidentnim društvima kćerima i koje se, s druge strane, isto tako protivi isključivo horizontalnoj poreznoj integraciji samih društava kćeri nerezidentnog društva majke koje nema stalnu lokalnu poslovnu jedinicu kao i rezidentnog društva majke ili nerezidentnog društva majke, ali koje ima stalnu lokalnu poslovnu jedinicu?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, treba li članke 49. i 54. UFEU-a tumačiti na način da im se protivi to zakonodavstvo države članice koje se odnosi na sustav porezne integracije i, to nije, strogo odvajanje sustava vertikalne (između holding društva i njegovih izravnih ili neizravnih društava kćeri) i horizontalne integracije (između dvaju ili više rezidentnih društava kćeri holding društva koje ostaje izvan instituta porezne integracije), koje proizlazi iz tog zakonodavstva i obveza koja iz njega proizlazi, a kojom se zahtijeva prestanak postojeće vertikalne porezne integracije kako bi uopće bilo moguće osnovati horizontalno porezno integriranu grupu, i to u slučaju

– kada je vertikalna porezna integracija koju čine integrirajuće holding društvo na nacionalnoj razini koje je rezident dotične države članice (i koje je istodobno posredničko društvo kći u odnosu na društvo majku cijele grupe koje je rezident druge države članice) i rezidentna društva prethodno osnovana, zato što zakonodavstvo dotične države članice priznaje samo vertikalne porezne integracije, kako bi se na nju mogao primijeniti sustav neovisno o tome je li društvo majka cijele grupe rezidentno u drugoj državi članici,

– kada se sestrinskim društvima integrirajuće holding društva dotične države članice (a time i društvima kćerima društva majke cijele grupe rezidentnog u drugoj državi članici) odbije pravo na uključivanje u postojeću poreznu integraciju na temelju nespojivosti tih dvaju sustava vertikalne i horizontalne porezne integracije i

– kad uključivanje navedenih sestrinskih društava u institut konsolidacije poslovnih rezultata među društvima grupe podrazumijeva prestanak prethodno postojeće vertikalne porezne integracije – uz negativne porezne posljedice koje su s time povezane zbog nepoštovanja

minimalnog razdoblja postojanja integracije predviđenog nacionalnim zakonodavstvom – i uvođenje nove horizontalne porezne integracije, iako integrirajuće rezidentno društvo (na kojoj se razini u porezne svrhe konsolidiraju poslovni rezultati) ostaje isto?

3. U slučaju potvrdnog odgovora na drugo pitanje, treba li članke 49. i 54. UFEU-a, zajedno [s] na temelom korisnog uinka prava Unije, tumačiti na način da im se protivi zakonodavstvo države članice koje se odnosi na sustav porezne integracije i, konkretnije, na primjenu roka na temelju kojeg svaki zahtjev za uključivanje u sustav porezne integracije mora biti podnesen nadležnom tijelu prije kraja prvog poreznog razdoblja za koje se zahtijeva primjena tog sustava, i to u slučaju

– kada, na temelju potvrdnih odgovora na prva dva pitanja, to zakonodavstvo na način koji nije u skladu sa slobodom poslovnog nastana isključuje mogućnost osnivanja horizontalne porezne integracije samih društava kćeri istog društva majke i izmjenu postojeće vertikalno porezno integrirane grupe društava dodavanjem sestrinskog društva integrirajućeg društva,

– kada je nacionalna praksa upravnih i sudskih tijela dotične države članice, prije objave [presude od 12. lipnja 2014., SCA Group Holding i dr. (C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758)], navedeno zakonodavstvo smatrala valjanim,

– kada je nekoliko društava, nakon objave [te presude], ali prije kraja 2014., podnijelo zahtjev da se pridruže postojećoj porezno integriranoj grupi horizontalnom poreznom integracijom s integrirajućim društvom postojeće grupe pozivajući se na [navedenu presudu] i

– kada se taj zahtjev ne odnosi samo na porezno razdoblje 2014., koje je u trenutku podnošenja zahtjeva još bilo u tijeku, nego i na porezno razdoblje koje prethodi 2013., otkada su uključena društva ispunjavala sve materijalne pretpostavke uključivanja u sustav porezne integracije spojive s pravom Unije?”

## O prethodnim pitanjima

### Uvodna očitovanja

16 Iz objašnjenja suda koji je uputio zahtjev, a koji je jedini nadležan za tumačenje nacionalnog prava u okviru sustava pravosudne suradnje uspostavljenog člankom 267. UFEU-a (presuda od 7. studenoga 2018., C i A, C-257/17, EU:C:2018:876, t. 34. i navedena sudska praksa), proizlazi da je izmijenjeni članak 164. *bis* LIR-a uveo mogućnost provođenja horizontalne fiskalne integracije između rezidentnog društva kćeri i drugih rezidentnih društava kćeri rezidentnog ili nerezidentnog neintegrirajućeg društva majke. Međutim, prema tom sudu, ta je izmjena primjenjiva „od porezne godine 2015.“. Posljedično, porezne godine 2013. i 2014., o kojima je riječ u glavnom postupku, ostaju uređene člankom 164. *bis* LIR-a.

17 Sud koji je uputio zahtjev također navodi da je sustav porezne integracije, predviđen člankom 164. *bis* LIR-a, poseban sustav oporezivanja konsolidirane dobiti grupe društava i podrazumijeva da sva društva koja su uključena u institut integracije određuju vlastite računovodstvene i porezne rezultate, da iz svojih računovodstvenih rezultata isključuju dvostruke odbitke ili dvostruka oporezivanja koji mogu proizaći iz transakcija provedenih između društava grupe i da se ti rezultati konsolidiraju na razini integrirajućeg društva – što uključuje kompenzaciju između pozitivnih i negativnih rezultata predmetnih društava – kako bi se dobio konsolidirani porezni rezultat na temelju kojeg se oporezuje samo integrirajuće društvo. U skladu s člankom 164. *bis* LIR-a, takva porezna integracija nije bila moguća izvan sudjelovanja društva majke, nego samo u granicama instituta integracije jedne te iste porezne nadležnosti.

18 Osim toga, u skladu sa sudskom praksom suda koji je uputio zahtjev, na sustav porezne

integracije imali bi pravo porezni obveznici koji ispunjavaju materijalne uvjete određene člankom 164. *bis* LIR-a, na način da bi nadležni ured za oporezivanje trebao biti obavezan izdati odobrenje ako nakon provjere utvrdi da su materijalni uvjeti ispunjeni.

19 Na prethodna pitanja treba odgovoriti uzimajući u obzir ta razmatranja.

### **Prvo pitanje**

20 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 49. i 54. UFEU-a tumačiti na način da im se protivi zakonodavstvo države članice koje, iako priznaje vertikalnu poreznu integraciju između rezidentnog društva majke – ili stalne poslovne jedinice društva majke koje nije rezident u toj državi članici – i njegovih rezidentnih društava kćeri, ne dopušta horizontalnu poreznu integraciju između rezidentnih društava kćeri nerezidentnog društva majke.

21 Sloboda poslovnog nastana, koju članak 49. UFEU-a priznaje građanima Unije, uključuje pravo pokretanja i obavljanja djelatnosti u svojstvu samozaposlenih osoba te pravo osnivanja i upravljanja poduzećima sukladno uvjetima koje zakonodavstvo države članice u kojoj se taj poslovni nastan ostvaruje utvrđuje za svoje državljane. Ona, u skladu s člankom 54. UFEU-a, trgovačkim društvima osnovanima sukladno pravu neke države članice, a koje se registrirano sjedište, središnja uprava ili glavno mjesto poslovanja nalazi unutar Unije, priznaje pravo da svoju djelatnost u drugoj državi članici obavljaju putem društava kćeri, podružnica ili zastupništava (presuda od 1. travnja 2014., *Felixstowe Dock and Railway Company i dr.*, C-80/12, EU:C:2014:200, t. 17. i navedena sudska praksa).

22 Treba podsjetiti na to da u pogledu društava njihovo sjedište u smislu članka 54. UFEU-a služi za utvrđivanje njihove veze s pravnim poretkom jedne države članice, poput državljanstva kod fizičkih osoba. Međutim dopustiti državi članici rezidentnosti da slobodno primijeni različit tretman samo zbog činjenice da se sjedište društva nalazi u drugoj državi članici lišilo bi članak 49. UFEU-a njegove biti. Naime, sloboda poslovnog nastana ima za cilj zajamčiti korištenje nacionalnim tretmanom u državi članici domaćinu, uz zabranu svake diskriminacije na temelju sjedišta društava (presuda od 12. lipnja 2014., *SCA Group Holding i dr.*, C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758, t. 45. i navedena sudska praksa).

23 Sustav porezne integracije poput onoga u glavnom postupku predstavlja poreznu prednost za društva u pitanju. Kompenzacijom pozitivnih i negativnih rezultata društava uključenih u opseg integracije i konsolidiranja tih rezultata u integriranom društvu majci, sustav porezne integracije grupi predmetnih društava poboljšava likvidnosnu situaciju (vidjeti po analogiji presudu od 12. lipnja 2014., *SCA Group Holding i dr.*, C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758, t. 46.).

24 Na temelju članka 164. *bis* LIR-a, takva porezna prednost dodijeljena je društvima majkama koja su rezidenti u Luksemburgu ili stalnim poslovnim jedinicama u toj državi članici nerezidentnih društava majki, omogućujući konsolidiranje poreznih rezultata rezidentnih društava kćeri na razini tih društava majki i stalnih poslovnih jedinica.

25 Stoga zakonodavstvo o kojem je riječ u glavnom postupku stvara različito postupanje prema, s jedne strane, društvima majkama koja imaju sjedište u Luksemburgu i koja zahvaljujući sustavu porezne integracije mogu, među ostalim, kompenzirati pozitivne rezultate svojih uspješnih društava kćeri s negativnim rezultatima svojih neuspješnih društava kćeri u odnosu na, s druge strane, društva majke koja također imaju vlasništvo nad društvima kćerima u Luksemburgu, ali koja imaju sjedište u drugoj državi članici i nemaju stalnu poslovnu jedinicu u Luksemburgu te koja se ne mogu koristiti tim sustavom porezne integracije i stoga poreznom prednošću koju on priznaje.

26 Razlika u postupanju, kako je utvrđena u prethodnoj točki, nije dovedena u pitanje argumentima luksemburške vlade, koja u svojim pisanim očitovanjima tvrdi da se prema svim društvima koja podliježu poreznoj suverenosti Velikog Vojvodstva Luksemburga primjenjuje isti tretman. Prema mišljenju te vlade, s jedne strane, ako nerezidentno društvo majka ima stalnu poslovnu jedinicu u Luksemburgu, na njega se primjenjuje jednak tretman kao i na rezidentna društva majke. S druge strane, čak i u potpuno unutarnjoj situaciji porezna integracija između društava kćeri društva majke ne može se izvršiti bez sudjelovanja društva majke.

27 U tom pogledu najprije valja istaknuti da iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da se glavni postupak ne odnosi na mogućnost da nerezidentno društvo majka bude uključeno u luksemburški sustav porezne integracije na isti način kao i njegova rezidentna društva kćeri, nego samo na mogućnost horizontalne integracije rezultata samih društava kćeri koja su sva rezidenti u Luksemburgu. Stoga okolnost da nerezidentno društvo majka ne podliježe luksemburškoj poreznoj suverenosti nije relevantna.

28 Nadalje, točno je da se u potpuno unutarnjoj situaciji porezna integracija između društava kćeri rezidentnog društva majke ne može izvršiti bez sudjelovanja potonjeg. Međutim, kada horizontalna porezna integracija između rezidentnih društava kćeri rezidentnog društva majke nije dopuštena, konsolidacija rezultata tih društava kćeri ipak se može postići, kao što je to istaknuto u točki 25. ove presude, uključivanjem rezultata navedenih društava kćeri u rezultat društva majke.

29 Odnosno, kada je riječ o društvima kćerima nerezidentnog društva majke, konsolidacija rezultata društava kćeri nije moguća ni vertikalnom poreznom integracijom ni horizontalnom poreznom integracijom.

30 Naposljetku, iz sudske prakse Suda proizlazi da se člankom 49. stavkom 1. drugom rečenicom UFEU-a gospodarskim subjektima izričito daje mogućnost da za obavljanje svojih djelatnosti u drugoj državi članici slobodno odaberu primjeren pravni oblik, pri čemu se taj slobodan odabir ne smije u državi članici primateljici ograničiti diskriminirajućim poreznim odredbama (vidjeti u tom smislu presude od 28. siječnja 1986., Komisija/Francuska, 270/83, EU:C:1986:37, t. 22.; od 6. rujna 2012., Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, t. 13. i od 17. svibnja 2017., X, C-68/15, EU:C:2017:379, t. 40. i navedenu sudsku praksu). Stoga nije relevantan argument prema kojem bi osnivanje stalne poslovne jedinice ili društva kćeri posrednika u Luksemburgu, koje preuzima ulogu društva majke postojećih društava kćeri, omogućilo nerezidentnom društvu majci da postigne poreznu integraciju rezultata svojih rezidentnih društava kćeri.

31 Dakle, budući da prekogranične situacije u smislu poreza stavljaju u nepovoljniji položaj u odnosu na one unutarnje, odredbe LIR-a o kojima je riječ u glavnom postupku predstavljaju ograničenje koje je načelno zabranjeno odredbama Ugovora koje se odnose na slobodu poslovnog nastana (vidjeti po analogiji presude od 27. studenoga 2008., Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, t. 32. i od 12. lipnja 2014., SCA Group Holding i dr., C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758, t. 48.).

32 Takvo je ograničenje dopušteno samo ako se odnosi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili ako je opravdano nekim važnim razlogom u općem interesu i proporcionalno tom cilju (vidjeti u tom smislu presude od 17. srpnja 2014., Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 23. i od 12. lipnja 2018., Bevola i Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, t. 20.).

33 U tom pogledu, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, usporedivost situacije s prekograničnim elementom i unutarnje situacije treba ispitivati vodeći računa o cilju predmetnih

nacionalnih odredaba (vidjeti u tom smislu presude od 18. srpnja 2007., Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, t. 38.; od 25. veljače 2010., X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, t. 22.; od 12. lipnja 2014., SCA Group Holding i dr., C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758, t. 28. i od 12. lipnja 2018., Bevola i Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, t. 32.).

34 Razlika u postupanju u odnosu na društva majke sa sjedištem u Luksemburgu i društva majke sa sjedištem u drugoj državi članici i koja nemaju stalnu poslovnu jedinicu u Luksemburgu u pogledu mogućnosti provedbe porezne konsolidacije rezultata njihovih društava kćeri u Luksemburgu odnosi se na situacije koje su objektivno usporedive.

35 Naime, kao što to proizlazi iz zahtjeva za prethodnu odluku, sustav porezne integracije utvrđen u članku 164. *bis* LIR-a predviđen je zbog razloga porezne neutralnosti, kako bi se omogućilo konsolidirano oporezivanje dijela društava grupe ili svih društava grupe.

36 Međutim, taj cilj mogu postići, u pogledu konsolidacije rezultata društava kćeri rezidentnih u Luksemburgu i njihova oporezivanja u toj državi članici, jednako grupe čije je društvo majka također rezident u toj državi članici kao i grupe čije društvo majka to nije (vidjeti po analogiji presudu od 12. lipnja 2014., SCA Group Holding i dr., C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758, t. 51.).

37 Naposljetku, ni sud koji je uputio zahtjev ni luksemburška vlada nisu naveli razloge u općem interesu kojima se može opravdati, ovisno o slučaju, različito postupanje koje proizlazi iz sustava porezne integracije o kojem je riječ u glavnom postupku.

38 U tim okolnostima na prvo pitanje valja odgovoriti da članke 49. i 54. UFEU-a treba tumačiti na način da im se protivi zakonodavstvo države članice koje, iako dopušta vertikalnu poreznu integraciju između rezidentnog društva majke ili stalne poslovne jedinice u toj državi članici nerezidentnog društva majke i njegovih rezidentnih društava kćeri, ne dopušta horizontalnu poreznu integraciju između rezidentnih društava kćeri nerezidentnog društva majke.

### **Drugo pitanje**

39 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 49. i 54. UFEU-a tumačiti na način da im se protivi zakonodavstvo države članice koje ima učinak prisiljavanja društva majke sa sjedištem u drugoj državi članici da razdvoji vertikalnu poreznu integraciju koja postoji između jednog od njegovih društava kćeri i određenog broja njegovih rezidentnih društava unuka kako bi se tom društvu kćeri omogućilo da provede horizontalnu poreznu integraciju s drugim rezidentnim društvima kćerima navedenog društva majke, iako rezidentno integrirajuće društvo kći ostaje isto i premda prestanak vertikalne porezne integracije prije kraja minimalnog trajanja postojanja integracije, predviđenog nacionalnim zakonodavstvom, podrazumijeva pojedinačno korektivno oporezivanje predmetnih društava.

40 U tom pogledu najprije valja istaknuti da je, kao što to pojašnjava sud koji je uputio zahtjev u svojem zahtjevu za prethodnu odluku, sustav horizontalne porezne integracije, uveden izmijenjenim člankom 164. *bis* LIR-a, osmišljen kao sustav integracije alternativan sustavu vertikalne integracije, tako da se ta dva sustava međusobno isključuju i da promjena jednog sustava u drugi dovodi do prestanka prethodno postojeće porezno integrirane grupe.

41 Nadalje, i dalje prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, iako se izmijenjeni članak 164. *bis* LIR-a ne može retroaktivno primijeniti na porezna razdoblja o kojima je riječ u glavnom postupku, ipak bi valjalo tumačiti članak 164. *bis* LIR-a, koji se primjenjuje na ta porezna razdoblja, uzimajući u obzir razdvajanje između sustava vertikalne i horizontalne porezne integracije, što podrazumijeva obvezu okončanja prethodno postojeće vertikalne porezne integracije prije nego



što se može formirati grupa horizontalne porezne integracije. Međutim, prestanak porezno integrirane grupe prije završetka minimalnog trajanja postojanja te integracije, koje je člankom 164. *bis* stavkom 4. LIR-a utvrđeno na pet poreznih razdoblja, ima za posljedicu pojedinačno korektivno oporezivanje svih društava koja nisu poštovala navedeno minimalno trajanje. To pojedinačno korektivno oporezivanje provodi se za godine za koje konsolidacija rezultata više nije dopuštena.

42 Naposljetku, iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da, u skladu s nacionalnim propisom o kojem je riječ u glavnom postupku, kada je riječ o grupi sastavljenoj od društva majke sa sjedištem u Luksemburgu i rezidentnih društava koje, rezidentno društvo koje može se pridružiti prethodno postojećoj poreznoj integraciji i povući se iz nje po isteku minimalnog trajanja od pet poreznih razdoblja, zbog čega na razini integriranih društava koje ne dovodi svaka promjena u sastavu porezno integrirane grupe do prestanka ranije integrirane porezne grupe i stvaranja nove.

43 Iz prethodno navedenog proizlazi da društvo majka sa sjedištem u Luksemburgu može slobodno odlučiti uključiti rezidentno društvo koje u prethodno postojeću poreznu integraciju i povući ga iz nje po isteku minimalnog trajanja od pet godina, što dovodi do toga da se na navedeno društvo koje ponovno primjenjuje sustav pojedinačnog oporezivanja, pri čemu nijedna od tih radnji nema za posljedicu prestanak ranije integrirane grupe i stvaranje nove.

44 Nasuprot tomu, razdvajanje sustava vertikalne i horizontalne porezne integracije, kako ga je iznio sud koji je uputio zahtjev, ima za posljedicu to da društvo majka sa sjedištem u drugoj državi članici i koje nema stalnu poslovnu jedinicu u Luksemburgu može pristupiti integraciji svojih rezidentnih društava koje samo po cijeni prestanka postojeće vertikalne porezne integracije između jednog od tih društava koje i određenog broja svojih rezidentnih društava unuka. Ako integracija između tog rezidentnog društva koje i njegovih rezidentnih društava unuka nije bila provedena, za sva predmetna društva ili samo za neka od njih, tijekom cijelog minimalnog razdoblja od pet godina predviđenog nacionalnim zakonodavstvom o kojem je riječ u glavnom postupku, prestanak postojeće integracije ima za posljedicu korektivno oporezivanje predmetnih društava.

45 Mogućnost uključivanja društva koje u prethodno postojeću poreznu integraciju a da to ne dovodi do prestanka ranije integrirane grupe i stvaranja nove predstavlja poreznu prednost za društva o kojima je riječ.

46 Slijedom toga, u ovom slučaju društvo majka sa sjedištem u državi članici različitom od Velikog Vojvodstva Luksemburga, zbog obveze razdvajanja postojeće integrirane grupe koja je postojala prije nego što se moglo pristupiti horizontalnoj poreznoj integraciji između njezinih rezidentnih društava koje, stavljeno je u nepovoljniji položaj u odnosu na društvo majku sa sjedištem u toj državi članici.

47 Suprotno onomu što tvrdi luksemburška vlada u svojim pisanim očitovanjima, u tom pogledu nije relevantna okolnost da u potpuno unutarnjoj situaciji nijedno društvo ne može istodobno biti dijelom dviju integriranih grupa.

48 Naime, kao što je to istaknuto u točkama 25., 28. i 43. ove presude, društvo majka sa sjedištem u Luksemburgu ipak može postići da se rezultati društva koje konsolidiraju s rezultatima njegovih drugih rezidentnih društava koje, uključivanjem navedenog društva koje u postojeću vertikalnu poreznu integraciju. Stoga se u takvoj unutarnjoj situaciji ne postavlja pitanje istodobnog postojanja dviju integriranih grupa te je jedino nerezidentno društvo majka suočeno s obvezom razdvajanja ranije postojeće integrirane grupe kako bi se konsolidirali rezultati njegovih rezidentnih društava koje.

49 Stoga činjenica da nerezidentno društvo majka koje nema stalnu poslovnu jedinicu u

Luksemburgu ne može provesti horizontalnu integraciju između svojih rezidentnih društava kćeri, osim ako ne razdvoji postojeće vertikalne integracije između jednog od svojih društava kćeri i određenog broja svojih rezidentnih društava unuka, stavlja prekogranične situacije u nepovoljniji položaj u odnosu na isključivo unutarnje situacije. Takva *de facto* obveza predstavlja ograničenje koje je na temelju zabranjeno odredbama Ugovora koje se odnose na slobodu poslovnog nastana, u smislu sudske prakse navedene u točki 31. ove presude.

50 U skladu sa sudskom praksom navedenom u točki 32. ove presude, takvo ograničenje dopušteno je samo ako se odnosi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili ako je opravdano nekim važnim razlogom u općem interesu i proporcionalno tom cilju.

51 Luksemburška vlada ističe da situacija u kojoj društvo majka sa sjedištem u Luksemburgu uključuje rezidentno društvo kćer u vertikalnu poreznu integraciju nije usporediva, u smislu sudske prakse Suda navedene u točki 33. ove presude, sa situacijom u kojoj društvo kćer društva nije se sjedište nalazi u drugoj državi. Nalaznici želi provesti integraciju s drugim društvom kćeri, s obzirom na to da je uključivanje društva kćeri u vertikalnu poreznu integraciju moguće samo ako društvo majka drži izravno ili neizravno najmanje 95 % udjela u društvu kćeri i kada društvo kćer želi provesti integraciju s drugim društvom kćeri koje ne drži 95 % udjela u tom društvu kćeri.

52 Međutim, s obzirom na to da se, kao što to proizlazi iz točke 35. ove presude, cilj konsolidiranog oporezivanja dijela društava grupe ili svih društava te grupe može ostvariti, što se tiče konsolidacije rezultata društava kćeri rezidenata u Luksemburgu i njihova oporezivanja u toj državi. Nalaznici, kako grupama nije društvo majka ima sjedište u toj državi. Nalaznici tako i onima nije društvo majka ondje nema sjedište, valja utvrditi da se, s obzirom na to da društvo majka sa sjedištem u drugoj državi. Nalaznici koje izravno ili neizravno drži najmanje 95 % udjela u rezidentnim društvima kćerima želi konsolidirati njihove rezultate, razlika u postupanju ne može opravdati razlikom u objektivnoj situaciji.

53 Osim toga, ni sud koji je uputio zahtjev ni luksemburška vlada nisu istaknuli važne razloge u općem interesu koji bi opravdali takvo ograničenje.

54 Uzimajući u obzir prethodno navedeno, na drugo pitanje valja odgovoriti da Nalaznici 49. i 54. UFEU-a treba tumačiti na način da im se protivi zakonodavstvo države Nalaznice koje ima ukinut prisiljavanja društva majke sa sjedištem u drugoj državi. Nalaznici da razdvoji vertikalnu poreznu integraciju koja postoji između jednog od njegovih društava kćeri i određenog broja njegovih rezidentnih društava unuka kako bi se tom društvu kćeri omogućilo da provede horizontalnu poreznu integraciju s drugim rezidentnim društvima kćerima navedenog društva majke, iako rezidentno integrirano društvo kćer ostaje isto i premda prestanak vertikalne porezne integracije prije kraja minimalnog trajanja postojanja integracije, predviđenog nacionalnim zakonodavstvom, podrazumijeva pojedinačno korektivno oporezivanje predmetnih društava.

### **Treće pitanje**

55 Svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li Nalaznici 49. i 54. UFEU-a kao i na temelju korisnog ukinuta prava Unije tumačiti na način da im se protivi zakonodavstvo države Nalaznice koje se odnosi na sustav porezne integracije, a koje predviđa da svaki zahtjev za korištenje tim sustavom mora obvezno biti podnesen nadležnom tijelu prije kraja prvog poreznog razdoblja za koje se traži primjena tog sustava.

56 Sud koji je uputio zahtjev u svojem zahtjevu za prethodnu odluku navodi da Nalaznik 164. bis stavak 4. LIR-a ne predviđa prekluzivni rok za pravno sredstvo poreznog obveznika, ni u pre-sudskom postupku ni u sudskom postupku, kao ni zastarni rok koji retroaktivno ograničava dopuštenost takvog pravnog sredstva, nego mu je cilj uređivanje postupka odobravanja sustava

porezne integracije. Naime, cilj je te odredbe da priznavanje nadležnog poreznog ureda primjene sustava porezne integracije na grupu društava definiranu u zahtjevu može biti utvrđeno u primjerenom trenutku, prije nego što sva uključena društva sastave svoje financijske izvještaje koji se odnose na prvu godinu primjene sustava integracije i s time povezane porezne prijave.

57 U ovom je slučaju treće pitanje postavljeno u kontekstu u kojem su, kao što to objašnjava sud koji je uputio zahtjev, što se tiče poreznog razdoblja za 2013., luksemburška upravna i sudska praksa smatrala da je u skladu s pravom Unije nacionalno zakonodavstvo koje isključuje horizontalnu poreznu integraciju između društava koje su samo jednog društva majke sa sjedištem u drugoj državi članici.

58 Društva B, C i D u tom pogledu ističu da je nepravodobno podnošenje njihova zahtjeva za horizontalnu poreznu integraciju u pogledu poreznog razdoblja za 2013. opravdano okolnostima da su se do objave presude od 12. lipnja 2014., SCA Group Holding i dr. (C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758) luksemburška upravna i sudska praksa protivile takvom zahtjevu. Međutim, ona su svoj zahtjev podnijela ubrzo nakon te objave, to jest u trenutku kada su imale stvarne izgleda za prihvatanje tog zahtjeva i prije prestanka opće zastare od pet godina predviđene luksemburškim pravom.

59 U tom pogledu iz odgovora na prvo i drugo pitanje proizlazi da članke 49. i 54. UFEU-a treba tumačiti na način da im se protivi zakonodavstvo države članice koje, iako priznaje vertikalnu poreznu integraciju između rezidentnog društva majke ili stalne poslovne jedinice u toj državi članici nerezidentnog društva majke i njegovih rezidentnih društava koje, ne dopušta horizontalnu poreznu integraciju između rezidentnih društava koje nerezidentnog društva majke.

60 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, tumačenje koje Sud daje prilikom izvršavanja nadležnosti koja mu je dodijeljena člankom 267. UFEU-a razjašnjava i, kada je potrebno, definira značenje i doseg tog pravila, kako ga se mora ili bi ga se moralo razumjeti i primijeniti od trenutka njegova stupanja na snagu. Iz toga proizlazi da sudac tako protumačeno pravilo može i treba primjenjivati čak i na pravne odnose nastale i uspostavljene prije presude kojom se odlučuje o zahtjevu za tumačenje, ako su usto ispunjeni uvjeti koji omogućavaju da se pred nadležnim sudovima vodi spor o primjeni navedenog pravila (vidjeti, među ostalim, presudu od 6. ožujka 2007., Meilicke i dr., C-292/04, EU:C:2007:132, t. 34. i navedenu sudsku praksu).

61 U glavnom postupku formalni uvjet koji se odnosi na obvezu podnošenja zahtjeva za pristup sustavu porezne integracije prije kraja prvog poreznog razdoblja za koje se traži primjena tog sustava nije bio ispunjen za poreznu godinu 2013.

62 U tom pogledu, čak i ako sud koji je uputio zahtjev ne kvalificira taj rok kao prekluzivni, iz spisa podnesenog Sudu ipak proizlazi da je nepoštovanje navedenog roka navelo Tribunal administratif (Upravni sud) da odbaci tužbu podnesenu protiv odbijanja zahtjeva za integraciju za poreznu godinu 2013.

63 Stoga pitanje može li se prekoračenje roka za podnošenje zahtjeva za poreznu integraciju istaknuti tužiteljima u glavnom postupku, u okolnostima poput onih o kojima je riječ u tom postupku, treba ispitati vodeći računa, po analogiji, o načelima ekvivalentnosti i djelotvornosti, koja se primjenjuju na zahtjeve namijenjene osiguranju izvršavanja prava koje pojedinac ima na temelju prava Unije (vidjeti u tom smislu presudu od 21. prosinca 2016., TDC, C-327/15, EU:C:2016:974, t. 89. do 91.) i na pravna sredstva namijenjena zaštiti takvog prava (vidjeti u tom smislu osobito presudu od 24. listopada 2018., XC i dr., C-234/17, EU:C:2018:853, t. 22. i navedenu sudsku praksu).

64 Kad je riječ o načelu ekvivalentnosti, iz spisa podnesenog Sudu ne proizlazi da se rokom za

podnošenje zahtjeva za poreznu integraciju iz članka 164. bis stavka 4. LIR-a ono ne poštuje.

65 Što se tiče načela djelotvornosti, valja podsjetiti na to da su države članice odgovorne da u svakom slučaju osiguraju djelotvornu zaštitu prava zajamčenih pravom Unije i da to načelo osobito zahtjeva da porezna tijela država članica u praksi ne onemogućavaju ili pretjerano ne otežavaju izvršavanje prava dodijeljenih pravnim poretom Unije (presuda od 20. prosinca 2017., *Caterpillar Financial Services*, C-500/16, EU:C:2017:996, t. 41.).

66 U skladu s ustaljenom praksom Suda, svaki slučaj u kojem se postavlja pitanje žini li nacionalna postupovna odredba nemogućom ili pretjerano otežava primjenu prava Unije mora biti analiziran uzimajući u obzir položaj te odredbe u cjelokupnom postupku, tijek postupka i njegove posebnosti pred različitim nacionalnim tijelima. U tu svrhu valja osobito uzeti u obzir, ako je potrebno, zaštitu prava obrane, načelo pravne sigurnosti i dobro odvijanje postupka (presude od 22. veljače 2018., *INEOS Köln*, C-572/16, EU:C:2018:100, t. 44. i od 24. listopada 2018., *XC i dr.*, C-234/17, EU:C:2018:853 t. 49.).

67 Osim toga, Sud je priznao da je s pravom Unije spojivo utvrđivanje razumnih prekluzivnih rokova za podnošenje pravnih sredstava u interesu pravne sigurnosti kojom se štite i porezni obveznik i uprava. Naime, iako istek takvih rokova po definiciji dovodi do djelomičnog ili potpunog odbijanja podnesenog pravnog sredstva, oni ne žine praktično nemogućim ili pretjerano otežanim ostvarivanje prava dodijeljenih pravnim poretom Unije (presuda od 8. rujna 2011., *Q-Beef i Bosschaert*, C-89/10 i C-96/10, EU:C:2011:555, t. 36. i navedena sudska praksa). Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, činjenica da je Sud eventualno utvrdio povredu prava Unije načelno ne utječe na početak roka zastare (presuda od 8. rujna 2011., *Q-Beef i Bosschaert*, C-89/10 i C-96/10, EU:C:2011:555, t. 47. i navedena sudska praksa).

68 Pravu Unije nije protivno to da nacionalno tijelo temelji svoj prigovor na isteku razumnog zastarnog roka, iako ponašanje nacionalnih tijela zajedno s postojanjem prekluzivnog roka dovodi do potpunog lišavanja određene osobe mogućnosti da se poziva na svoja prava u skladu s pravom Unije pred nacionalnim sudovima (vidjeti u tom smislu presude od 15. travnja 2010., *Barth*, C-542/08, EU:C:2010:193, t. 33. i od 8. rujna 2011., *Q-Beef i Bosschaert*, C-89/10 i C-96/10, EU:C:2011:555, t. 51.).

69 Točno je da je, što se tiče provedbe raspoloživih pravnih sredstava kako bi se dovela u pitanje odgovornost države članice za povredu prava Unije, Sud presudio da bi bilo protivno načelu djelotvornosti nametnuti oštećenim osobama sustavno korištenje svim pravnim sredstvima koja imaju na raspolaganju, čak i ako bi to dovelo do prekomjernih teškoća ili se to od njih ne bi moglo razumno zahtijevati (presude od 24. ožujka 2009., *Danske Slagterier*, C-445/06, EU:C:2009:178, t. 62. i od 25. studenoga 2010., *Fuß*, C-429/09, EU:C:2010:717, t. 77.).

70 Tako je Sud u točkama 104. do 106. svoje presude od 8. ožujka 2001., *Metallgesellschaft i dr.* (C-397/98 i C-410/98, EU:C:2001:134) presudio da bi ostvarivanje prava koja izravno primjenjive odredbe prava Unije daju pojedincima bilo onemogućeno ili pretjerano otežano ako bi se njihovi zahtjevi za naknadu štete koji se temelje na povredi prava Unije morali odbiti ili smanjiti zbog jedinog razloga da pojedinci koji se pozivaju na prvenstvo i izravni učinak prava Unije nisu zatražili ostvarivanje prava dodijeljenog odredbama Unije, a koje im nacionalno pravo ne priznaje, kako bi odbijanje države članice osporili u tu svrhu predviđenima pravnim sredstvima. U takvom slučaju ne bi bilo razumno zahtijevati od oštećenih osoba da se koriste pravnim sredstvima koja im stoje na raspolaganju jer su one u svakom slučaju morale ispuniti obvezu plaćanja o kojoj je riječ u predmetima u kojima je donesena ta presuda i, čak i da je nacionalni sud presudio da to avansno plaćanje nije u skladu s pravom Unije, osobe o kojima je riječ ne bi mogle ostvariti povrat tog iznosa te bi eventualno bile izložene novčanoj kazni.

71 Međutim, iako ni zakonodavstvo o kojem je riječ u glavnom postupku ni luksemburška upravna i sudska praksa u pogledu poreznog razdoblja za 2013. nisu dopuštali horizontalnu poreznu integraciju za društva koja su jednog te istog društva majke, podnošenje zahtjeva za integraciju tužiteljima u glavnom postupku nije uzrokovalo financijske i pravne rizike slične onima o kojima je riječ, među ostalim, u predmetima u kojima su donesene presude od 8. ožujka 2001., Metallgesellschaft i dr. (C-397/98 i C-410/98, EU:C:2001:134, t. 104.) i od 25. studenoga 2010., Fuß (C-429/09, EU:C:2010:717, t. 81.), ali se, naprotiv, od njih moglo razumno zahtijevati.

72 U ovom slučaju, kad je riječ o poreznoj godini 2013., tužitelji u glavnom postupku imali su, naime, mogućnost da u bilo kojem trenutku tijekom te godine podnesu zahtjev za horizontalnu poreznu integraciju, pozivajući se na neusklađenost luksemburškog zakonodavstva s pravom Unije. Kao što to proizlazi iz spisa podnesenog Sudu, oni su, uostalom, podnijeli takav zahtjev na temelju prava Unije, za porezno razdoblje za 2014., prije nego što je luksemburški zakon izmijenjen kako bi dopustio takvu integraciju.

73 Okolnost da su, s obzirom na nacionalno zakonodavstvo kao i na nacionalnu upravnu i sudsku praksu, tužitelji u glavnom postupku smatrali da podnošenje takvog zahtjeva nema smisla ne može se izjednačiti ni s objektivnom nemogućnošću njegova podnošenja, u smislu sudske prakse Suda navedene u točki 68. ove presude, ni sa slučajem u kojem bi takvo postupanje uzrokovalo prekomjerne teškoće ili se od njih ne bi moglo razumno zahtijevati, u smislu sudske prakse Suda navedene u točki 69. ove presude.

74 Uzimajući u obzir prethodno navedeno, na treće pitanje valja odgovoriti da načela ekvivalentnosti i djelotvornosti treba tumačiti na način da im se ne protivi zakonodavstvo države članice koje se odnosi na sustav porezne integracije, a koje predviđa da se svaki zahtjev za korištenje tim sustavom mora obvezno podnijeti nadležnom tijelu prije kraja prvog poreznog razdoblja za koje se zahtijeva primjena tog sustava.

## **Troškovi**

75 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (drugo vijeće) odlučuje:

**1. Članke 49. i 54. UFEU-a treba tumačiti na način da im se protivi zakonodavstvo države članice koje, iako dopušta vertikalnu poreznu integraciju između rezidentnog društva majke ili stalne poslovne jedinice u toj državi članici nerezidentnog društva majke i njegovih rezidentnih društava koja, ne dopušta horizontalnu poreznu integraciju između rezidentnih društava koja nerezidentnog društva majke.**

**2. Članke 49. i 54. UFEU-a treba tumačiti na način da im se protivi zakonodavstvo države članice koje ima ukinut prisiljavanje društva majke sa sjedištem u drugoj državi članici da razdvoji vertikalnu poreznu integraciju koja postoji između jednog od njegovih društava koja i određenog broja njegovih rezidentnih društava unuka kako bi se tom društvu koja omogućilo da provede horizontalnu poreznu integraciju s drugim rezidentnim društvima kojima navedenog društva majke, iako rezidentno integrirano društvo koja ostaje isto i premda prestanak vertikalne porezne integracije prije kraja minimalnog trajanja postojanja integracije, predviđenog nacionalnim zakonodavstvom, podrazumijeva pojedinačno korektivno oporezivanje predmetnih društava.**

**3. Načela ekvivalentnosti i djelotvornosti treba tumačiti na način da im se ne protivi zakonodavstvo države članice koje se odnosi na sustav porezne integracije, a koje predviđa da se svaki zahtjev za korištenje tim sustavom mora obvezno podnijeti nadležnom tijelu prije kraja prvog razdoblja za koje se zahtijeva primjena tog sustava.**

Potpisi

\* Jezik postupka: francuski